

Crónica del trimestre tributario

Enrique Giménez-Reyna

Abogado y miembro de la AEDAF

1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017

El tercer trimestre de cada año, con las vacaciones en el centro, suele ser poco prolífico en la producción normativa, aunque siempre ha contado con esos “plenos escoba” del Congreso de los Diputados, normalmente en torno al 25 de julio, que han llevado al Boletín Oficial del Estado de ese mes numerosas leyes. Ahora no, las cosas han cambiado; la precaria mayoría que sustenta al Gobierno de la Nación ha disminuido muy notablemente la iniciativa legislativa del Gobierno ante la falta de apoyos de todos los grupos parlamentarios.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017 es de las pocas que se ha salvado; para ello ha debido pasar por el trance de negociaciones, concesiones y pactos para hacerla posible. En efecto, los 176 votos necesarios se consiguen con los del PP, Ciudadanos, PNV, CC, UPN, Foro Asturias y el de Pedro Quevedo, diputado de Nueva Canarias y socio electoral del PSOE en el archipiélago¹.

La Vicepresidenta Sáenz de Santamaría ensalzó el “gran esfuerzo” realizado para aunar “diferentes sensibilidades políticas” con siete partidos políticos con el fin de asegurar la aprobación de los Presupuestos de 2017, lo que ha permitido conseguir unas cuentas públicas “mejores” con la aportación de los distintos grupos.

El gran esfuerzo contó con algunas contrapartidas muy destacadas por los medios; así, según el acuerdo con el PNV, “la administración central compensará a Euskadi con 1.400 millones de los 1.600 que le reclamaba por discrepancias desde 2007 en concepto de Cupo. Además, desde este año y para el próximo lustro, el cupo se ha fijado en 956 millones de euros, 569 menos que el de 2016, y pese a que en el presupuesto de 2017, todavía en debate, la cifra provisional era de 1.200 millones” [más de 1.500 millones figuraba en el anteproyecto de ley]. Los 1.400 millones se compensarán al Gobierno vasco en los próximos cinco años, con lo que el Ejecutivo autonómico ni siquiera pagará esos 956 pactados sino que serán, aproximadamente, 800².

1. EXPANSIÓN.COM/AGENCIAS. 29/05/2017.

2. EL PAÍS PEDRO GOROSPE - FERNANDO GAREÁ. Vitoria / Madrid 3 MAY 2017.

La prensa destacó la satisfacción del Gobierno³: “Rajoy alardea de estabilidad tras la renuncia del PNV a vetar el presupuesto. Rajoy ha destacado el “alto valor político” de la decisión del PNV y ha admitido que, sin su renuncia a vetar los presupuestos generales del Estado, habría sido “muy difícil, prácticamente imposible”, que salieran adelante.”

Hay otro caso también memorable, el de Nueva Canarias: la contrapartida al voto favorable de Pedro Quevedo es de 204 millones de euros⁴. “Entre las medidas acordadas con el PP están el aumento de la bonificación al transporte de pasajeros entre islas al 75%, del 100% para el transporte de mercancías de puertos y aeropuertos interinsulares y con la península; o el pago total del Posei⁵ adicional por parte de la Administración estatal; así como más dinero para el archipiélago en materia de empleo, asuntos sociales o violencia de género. Además, entre las exigencias políticas de NC para respaldar con su voto los PGE está la finalización de la tramitación de la reforma del Estatuto de Autonomía en las Cortes Generales; la mejora de proporcionalidad electoral en las islas y la entrada en vigor del nuevo sistema electoral en 2019; y la desvinculación de los ingresos del REF del sistema de financiación.”

El éxito de la gestión fue tan importante que en Cataluña se abrieron grietas en los partidos defensores de la secesión, porque algunas facciones defendían, como más productiva, la técnica de la negociación de cosas concretas con el Gobierno central.

Dicho esto, hemos de decir que las novedades en materia tributaria son de menor entidad. Así, destacaríamos las reformas siguientes⁶:

- **Impuesto sobre Sociedades:** se modifica la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.
- **Impuesto sobre el Valor Añadido:**
 - Se establece la exención de las entregas de monedas de colección cuando son efectuadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial.
 - Se minora el tipo impositivo aplicable a los espectáculos culturales en vivo, que pasan a tributar al tipo del 10%. La norma es aplicable a la entrada a circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo. Los gimnasios, sin embargo, siguen al 21%; no se entiende por qué.
 - Se establece que las monturas de gafas graduadas pasan a tributar al tipo del 10%. La Ley se refería a “las gafas”, con lo que ahora se admite el mismo tratamiento para las monturas de gafas.
- **Interés legal del dinero e interés de demora:** la Disposición adicional cuadragésima quinta de la Ley establece durante la vigencia de la Ley que:
 - El tipo de interés legal del dinero será del 3,00 %.

3. EL PAÍS. MIGUEL GONZÁLEZ. Bruselas 29 ABR 2017 - 18:12.

4. LA VANGUARDIA. 28/05/2017.

5. El régimen POSEI establece medidas específicas en favor del sector agrícola de las regiones ultraperiféricas de la Unión Europea. Reglamento COM(2010)498 de 24.9.2010.

6. A finales de junio de 2017 se publicó el documento del Gabinete de Estudios de la AEDAF: *Medidas fiscales introducidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017*.

- El interés de demora tributario será el 3,75%.
- El interés de demora aplicable en subvenciones será el 3,75 por ciento.

2. La declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales

El pasado 30 de agosto se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el nuevo modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales⁷. La Orden, que entró en vigor el 31 de agosto, será de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

La referida Orden Ministerial tiene por objeto desarrollar la obligación de información de determinadas operaciones, obligación distinta e independiente de la obligación de documentación de las operaciones vinculadas. La exposición de motivos del proyecto deja claro cuál es la intención:

“En este sentido, hay que hacer referencia a la obligación contemplada en el artículo 13.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de incluir, en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a las operaciones vinculadas. Tradicionalmente, esta obligación de información se ha llevado a cabo mediante la cumplimentación del cuadro de información con personas o entidades vinculadas contenido en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades. A este cuadro se añadió uno nuevo específico, por primera vez para las declaraciones de los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, relativo a las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.

No obstante, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se ha optado por trasladar los cuadros citados en el párrafo anterior desde el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades a una nueva declaración informativa en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas. La finalidad es doble, por una parte se entiende más acertado el hecho de incluir estos dos cuadros, que recogen contenido meramente informativo, en una declaración informativa que únicamente tendrán que cumplimentar aquellas entidades que estén obligadas a informar de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas y por otra parte, se entiende que eliminando estos cuadros informativos, de contenido a veces complejo, de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, se reducen las cargas fiscales indirectas asociadas a la presentación de esta declaración.”

Es de destacar que no conocemos ninguna modificación legislativa que específicamente determine la necesidad de una nueva declaración informativa; la propia exposición de motivos de la Orden lo reconoce: “Por estas mismas razones [se refiere a la doble finalidad a que se aludía en el párrafo anterior, recién transcrito], y sin que haya habido ninguna modificación legislativa al respecto, se ha optado por trasladar la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales, que tradicionalmente también se viene incluyendo en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, a la nueva declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales.”

7. A principios de septiembre de 2017 el Gabinete de Estudios publicó un documento sobre “El nuevo modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales.”

En cuanto a los sujetos afectados, como decía el Gabinete de Estudios, es de agradecer que la Orden Ministerial haya aclarado quiénes son los obligados a la presentación de esta declaración informativa, tal como la AEDAF solicitó en su documento de observaciones al Proyecto de Orden Ministerial, dado que de la redacción del Proyecto de Orden podría interpretarse que los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también pudieran estar obligados a su presentación.

Por tanto, los obligados a cumplimentar la declaración informativa de operaciones con personas o entidades vinculadas “serán aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español que realicen determinadas operaciones con personas o entidades vinculadas.”

La AEAT publicó en dos tandas las instrucciones de cumplimentación del modelo 232 en la página web de la Agencia Tributaria. La primera de las versiones publicada, en relación con las operaciones específicas, indicaba que debían declararse aquellas operaciones específicas cuyo importe por persona o entidad vinculada del mismo tipo y método de declaración superaran el importe de los 100.000 euros. Tal criterio era incorrecto y contrario al literal de la orden ministerial, según el cual deben incluirse en el modelo 232 las “operaciones específicas siempre que el importe conjunto de cada uno de este tipo de operaciones en el periodo impositivo supere los 100.000 euros”. Como consecuencia, las instrucciones fueron modificadas en una segunda versión.

En su escrito de observaciones al proyecto de Orden la AEDAF hizo constar que el mantenimiento de la obligatoriedad de informar de todas las operaciones del mismo tipo, en las que se utilice el mismo método de valoración y se superen los 100.000 euros de valor de mercado supone una carga excesiva e innecesaria, que trasciende la obligación general de documentar las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada sólo por importe conjunto superior a los 250.000 euros, que es lo exigido por el artículo 18 de la LIS. El límite de los 100.000 euros no es, como ya se ha dicho, un importe que legalmente obligue a documentar, por lo que, en su caso, deberían informarse sólo las operaciones superiores a 250.000 euros. Lo mismo puede decirse de la nueva obligación de informar sin límite mínimo de cuantía cuando las operaciones supongan más del 50% de la cifra de negocios (supuesto que tampoco está previsto en la LIS ni en su desarrollo reglamentario), ya que se trata de una obligación innecesaria y redundante, que en la práctica puede llevar a que una entidad que, por ejemplo, tenga como único ingreso el arrendamiento o la prestación de servicios a una vinculada por importe anual de 6.000 euros, tenga obligación de presentar el modelo 232, cuando ya se está informando de estas operaciones en otras declaraciones informativas (modelos 180, 347, etc.).

Finalmente, hay que decir que, aunque la finalidad de la nueva declaración informativa es la de trasladar determinados cuadros informativos, que tradicionalmente se venían informando en el modelo 200 de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, al nuevo modelo 232, en opinión de la AEDAF, esta Orden podría estar viciada de ilegalidad por crear nuevos supuestos de información obligatoria de operaciones respecto de las que no existe obligación de documentar. Por tal motivo, la Junta Directiva acordó interponer recurso contencioso-administrativo contra la Orden Ministerial.

3. Memoria de la Fiscalía General del Estado (año 2017)

Tenemos que hacernos eco de la propuesta contenida en la Memoria de la Fiscalía General del Estado (año 2017) que fue presentada por el Fiscal General del Estado en el acto de Apertura del año Judicial celebrado el día 5 de septiembre de 2017 en el Tribunal Supremo. En el Capítulo VI de la indicada Memoria, apartado Contencioso-Administrativo, se recoge la siguiente propuesta:

“Introducción del tipo penal de incremento patrimonial injustificado

Este tipo penal tendría aplicación no sólo en los supuestos de criminalidad organizada, sino también en las investigaciones relativas a los delitos económicos y de corrupción, competencia de la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada.

Respecto de estos últimos, crear la figura delictiva que castiga el enriquecimiento ilícito de las autoridades o de los funcionarios que participan del ejercicio de la función pública, representaría un avance en aquellos casos en los que desde esa función pública hayan participado en actos de corrupción y hubieran resultado absueltos.

En consecuencia, este tipo penal se configuraría como un tipo penal de peligro abstracto, siendo además, un tipo subsidiario que sería sólo aplicable ante la falta de otro delito contra la Administración Pública.

La construcción básica del tipo penal pivotaría sobre la existencia de un incremento patrimonial relevante que, al modo de las exigencias de los indicios del blanqueo de capitales expuestos por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, delate una desproporción entre los ingresos legales (dada la obligación del contribuyente de declararlos) y los injustificados. En definitiva, solo cabrá aplicar este delito en aquellos supuestos en los que el Estado, a partir de las obligaciones de los ciudadanos respecto de las Haciendas Públicas, pueda aportar los dos anteriores elementos y concurra una falta de justificación de su procedencia.

En la actualidad, además, nuestro Código Penal ha recogido estos elementos en los artículos 127 bis (párrafo 2.º) y 127 quiques (párrafo primero, apartado segundo), en el que habla incluso de «indicios relevantes».

Por otra parte, se ha de recordar que la Convención de Naciones Unidas, de 31 de octubre de 2003, *contra la corrupción*, en su artículo 20 exhorta a los Estados firmantes a que *con sujeción a su constitución y a los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptarlas medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometa intencionalmente, el enriquecimiento ilícito, es decir, el incremento significativo del patrimonio de un funcionario público respecto de sus ingresos legítimos que no pueda ser razonablemente justificado por él.»*

No sabemos qué habrá inspirado al autor de la propuesta para pretender la creación de un tipo penal de incremento patrimonial injustificado en las investigaciones relativas a los delitos económicos y de corrupción, competencia de la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada.

Si lo que se pretende es agravar la repulsa penal para los supuestos en que se produzca el enriquecimiento ilícito de las autoridades o de los funcionarios que participan del ejercicio de la función pública, bastaría con hacerlo así, como en la reforma del delito fiscal, dando entrada a un tipo agravado en el artículo 305 bis del Código Penal, añadido por el artículo único.3 de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, para los supuestos en que concurra en la acción delictiva alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

Pero los incrementos no justificados de patrimonio están tipificados como renta gravable en el IRPF desde la reforma de 1978. Y sigue estando en el artículo 39 de la vigente Ley del Impuesto, que se refiere a las "Ganancias patrimoniales no justificadas", definidas como "los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales."

Recuérdese que el artículo 3.2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre⁸, introdujo el nuevo apartado 2 del precepto, para establecer: "En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

4. Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio de informes país por país

El pasado año España firmó el Acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de Informes país por país, hecho en París el 27 de enero de 2016. Y dicho acuerdo ha sido publicado en el Boletín Oficial del Estado del día 29 de septiembre de 2017. La entrada en vigor se producirá de conformidad con lo dispuesto en su artículo 8.

La exposición de motivos explica la filosofía que inspira el Acuerdo: las Jurisdicciones [de los signatarios del Acuerdo multilateral entre Autoridades competentes para el intercambio de Informes país por país y Partes del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal o del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fisca] desean «incrementar el nivel de transparencia fiscal internacional y mejorar el acceso de sus respectivas Autoridades fiscales a la información relativa a la distribución mundial de rentas, impuestos pagados y ciertos indicadores de la ubicación de la actividad económica entre las jurisdicciones fiscales en las que operan los grupos multinacionales de empresas a través del intercambio automático de informes anuales país por país, con la intención de evaluar los riesgos principales vinculados a la determinación de los precios de transferencia y otros riesgos relacionados con la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, así como con fines de análisis económico y estadístico, cuando corresponda.»

Conforme a lo dispuesto en los artículos 6, 21 y 22 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, cada Autoridad competente [se entiende, para cada Jurisdicción, las personas y Autoridades enumeradas en el anexo B del citado Convenio] intercambiará anualmente y de forma automática el Informe país por país remitido por cada Entidad que comunica información que sea «residente a efectos fiscales en su Jurisdicción con las restantes Autoridades competentes de las Jurisdicciones respecto de las que el presente Acuerdo surta efectos, y en las que, sobre la base del contenido del Informe país por país, una o más Entidades constitutivas del Grupo de empresas multinacionales al que pertenece la Entidad que comunica información sean residentes a efectos fiscales o estén sujetas a tributación por razón de la actividad que realicen a través de un establecimiento permanente.»

El Informe país por país, junto con la documentación específica del grupo («*Master file*») y la documentación específica del contribuyente («*Local file*») configuran una estructura de tres niveles que representa la posición estándar adoptada en materia de documentación de precios de transferencia, y que proporcionará a las administraciones tributarias información pertinente y fiable para un análisis sólido y eficiente de riesgos en materia de precios de transferencia.

8. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

5. Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica

La Conferencia de Presidentes Autonómicos, celebrada el pasado 17 de enero de 2017, acordó la creación de una Comisión de Expertos cuyo objeto es realizar los análisis necesarios para la formulación posterior de un nuevo modelo de financiación autonómica fundamentado en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos en función del coste efectivo de los mismos. En cumplimiento del citado acuerdo, el Consejo de Ministros del 10 de febrero de 2017 adoptó el acuerdo de constitución de dicha Comisión de Expertos, la cual, está formada por profesionales independientes de reconocido prestigio que han sido propuestos por el Estado (5) y por las CCAA (16) de régimen común⁹ y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Tras 19 reuniones, incluyendo las del Pleno de la Comisión y las de la Ponencia, la Comisión ha finalizado sus estudios recientemente, en la reunión celebrada el 19 de julio.

Una vez entregado su informe dentro del plazo fijado, la Comisión de Expertos ha quedado extinguida de acuerdo con lo previsto en el acuerdo de creación. Las conclusiones y propuestas de la Comisión de Expertos sobre todas las cuestiones tratadas han sido recogidas, tal y como estaba previsto, en un informe final que ha sido entregado el 26 de julio. Éste ha sido distribuido en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y elevado al Consejo de Ministros.

El Informe se estructura en cinco capítulos:

1. Diagnóstico del vigente sistema de financiación
2. Financiación autonómica, Estado de Bienestar y nivelación vertical
3. Tributos cedidos y propios de las Comunidades Autónomas
4. Necesidades relativas de gasto, nivelación y estructura del sistema de financiación autonómica
5. Especialidades territoriales, aspectos institucionales y recursos fuera del sistema

Como novedad, la mayoría los miembros de la Comisión han emitido votos particulares preparados por algunos expertos, que se recogen al final del Informe. Los suscriben dos de los expertos designados por el Estado y los expertos designados por las siguientes Comunidades: Cantabria, Aragón, Extremadura, Castilla y León, La Rioja, Andalucía, Castilla-La Mancha, Extremadura, Madrid, Comunidad Valenciana, Canarias, Islas Baleares y Madrid. Es decir, todas, excepto Galicia, Asturias y Murcia, más Ceuta y Melilla.

El Informe no se corresponde con los que hemos conocido en otros casos; es más directo, sin excesivos prolegómenos, y está ilustrado con cuadros y gráficos interesantes. Su extensión es moderada, si descontamos los votos particulares, que ocupan algo menos de la mitad del Informe.

Con brevedad, destacaríamos los puntos que tienen mayor interés¹⁰, respecto de futuro:

9. Cataluña no ha secundado la invitación a formar parte de la Comisión.

10. Lo hemos expuesto en "La financiación de las Comunidades Autónomas: reflexiones para su revisión". Foro de debate jurídico. Editorial Reus. Actualmente en prensa.

5.1. Sobre la configuración del modelo

Hay unanimidad de los expertos en que el actual modelo es de una complejidad extraordinaria, con recursos de distinta naturaleza y con unos fondos, algunos de gran potencia financiera, que se distribuyen con criterios muy diversos, con lo que se hace muy difícil evaluar los resultados para hacer previsiones y para analizar el funcionamiento del sistema por los expertos. Lo único que está claro es que, en la reforma del modelo, todas las Comunidades cuentan con una restricción de mínimos ("que nadie pierda"), tomando como base el ejercicio 2009 para determinar el *statu quo*.

El Informe de la Comisión de expertos coincide en esta apreciación, cuando dice que el sistema actual "resulta excesivamente complicado y poco transparente". Según J.J. Rubio, uno de los expertos de la Comisión, la reforma debería tener los siguientes objetivos:

- Simplificar la estructura del sistema que, hoy en día, adolece de una gran complejidad por integración de una serie de fondos de difícil articulación y comprensión técnica.
- Hacerlo más transparente y comprensible para los agentes políticos, económicos y sociales.
- Dotarlo de un criterio explícito de reparto entre CCAA, que se aplicaría, sin excepciones, a partir de la hipotética desaparición del respeto al *statu quo*.

Una de las cuestiones que más discrepancias ha generado entre los expertos es la eliminación del *statu quo*, principio por el que ninguna comunidad puede perder recursos frente al anterior sistema. La Comisión reconoce las dificultades políticas para suprimirla y recomienda que en el año base ninguna comunidad pierda recursos en términos absolutos respecto al modelo anterior. Cinco CCAA (Extremadura, Cantabria, Aragón, Castilla y León y La Rioja) y uno de los expertos designados por el Estado han emitido un voto particular en el que se defiende que debe de mantenerse la existencia de una cláusula de *statu quo*. A ellos se ha unido, fuera del informe, Asturias.

5.2. Sobre la autonomía y corresponsabilidad fiscal de las CCAA

El Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica dice lo siguiente: "Para potenciar la autonomía y corresponsabilidad fiscal de las CCAA, sería necesario aumentar el margen de decisión fiscal de las Haciendas autonómicas, que en el momento actual está muy centrado en la imposición directa. Dadas las limitaciones recaudatorias del ISD y del IP, el IRPF autonómico se convierte, *de facto*, en el único tributo sobre el que operar, para llevar a cabo ajustes presupuestarios de cierta magnitud." Y, más adelante, en el capítulo dedicado a los tributos cedidos, se concretan las propuestas:

"La Comisión no recomienda realizar cambios significativos en la composición de la cesta de tributos cedidos, aunque sí incluye entre las opciones a considerar algunas que podrían afectar al estatus del Impuesto sobre el Patrimonio. Por otra parte, habría que incorporar formalmente a la cesta del nuevo sistema dos impuestos de reciente creación que ya se han cedido al menos parcialmente a las CCAA al margen del sistema de financiación autonómica (SFA). Uno es el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito, cuyos rendimientos se ceden en su integridad a las CCAA pero sin capacidad normativa; y el otro es el Impuesto sobre Actividades de Juego, parte de cuyos hechos imponible se ceden a las CCAA y para el que la ley ha previsto que estas puedan asumir cierta capacidad normativa. (...)

Sobre el reparto de las competencias normativas sobre estos tributos, se propone lo siguiente:

- a) Se considera deseable armonizar las bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos total o parcialmente, restringiendo la capacidad normativa autonómica a las escalas o tipos de gravamen y posiblemente a las deducciones o bonificaciones de la cuota.
- b) También se recomienda replantear las figuras patrimoniales actualizando su normativa y estableciendo máximos y mínimos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) La Comisión considera conveniente homogeneizar las reglas de valoración de activos de manera que los criterios para dicha valoración, en particular de los bienes inmuebles, sean los mismos en cada uno de los diferentes tributos.
- d) Por otro lado, se recomienda otorgar a las Comunidades Autónomas, actuando de forma colegiada, la capacidad de fijar los tipos de un tramo autonómico del IVA, y en su caso de los IIEE, que se regularía de forma separada del tramo estatal, así como una mayor libertad para establecer y regular de manera individual los posibles mecanismos de copago en los servicios de su competencia.”

Como puede verse, lejos de ampliar competencias, para progresar en la corresponsabilidad, se proponen restricciones a las posibilidades de dictar normativa propia. No sabemos cómo se pretende “aumentar el margen de decisión fiscal de las Haciendas autonómicas”, si excluimos lo que se sugiere en materia de IVA e IIEE.

Finalmente, “la Comisión considera crucial aumentar la visibilidad de la tributación autonómica con el fin de mejorar la rendición de cuentas de las CCAA ante los ciudadanos, potenciando así su responsabilidad fiscal. Con este fin, sería necesario que los tramos estatal y autonómico de los impuestos compartidos apareciesen nítidamente separados en impresos tributarios y facturas.”

5.3. Sobre el llamado “principio de ordinalidad”

Es este uno de los puntos trascendentales a resolver en el futuro: se sostiene que el reparto de los fondos entre las CCAA debe ser articulado de manera que se garantice la ordinalidad, como ocurre en Alemania, para evitar que la contribución en favor de las Comunidades con menor capacidad fiscal determine una pérdida del puesto o los puestos de cabeza –en términos de euros de financiación per cápita, por ejemplo– de aquellas que han hecho el mayor sacrificio, después de aplicar los mecanismos de nivelación. Como se dice en el Informe de la Comisión de expertos, de acuerdo con el referido principio, el ajuste financiero horizontal ha de reducir las diferencias de capacidad financiera entre los Länder, pero no eliminarlas totalmente¹¹.

En dicho Informe se recoge el principio de ordinalidad: “El Fondo de Nivelación Vertical (FNV) se nutriría con recursos aportados por el Estado y se repartiría entre CCAA con el objetivo de reducir la desigualdad en financiación por habitante ajustado a competencias homogéneas que pudiera persistir tras la aplicación del FBF como resultado de las diferencias existentes entre CCAA en términos de los recursos tributarios normativos que no se aporten a dicho fondo. Los recursos aportados por el FNV no deberían alterar la ordenación de las CCAA en términos de financiación por habitante ajustado.” Entre los autores, destaca Guillem Lopez i Casanovas, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Islas Baleares, que defiende este principio: “La nivelación vertical cesaría cuando como resultado de la aplicación de una u otra vía resultase un cambio que no respetase la ordinalidad de las capacidades fiscales iniciales.”

11. El principio de ordinalidad se recogió en el artículo 206.5 del Estatuto de Autonomía de Cataluña en la reforma operada por la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio: “El Estado garantizará que la aplicación de los mecanismos de nivelación no altere en ningún caso la posición de Cataluña en la ordenación de rentas per cápita entre las Comunidades Autónomas antes de la nivelación.” Pero hay autores que cuestionan este mandato al Estado por un precepto que no está ni en la Constitución ni en la LOFCA.

Pero hemos de decir que hay autores que se oponen a su reconocimiento en nuestro país, puesto que ni hay un precepto constitucional que recoja el principio de ordinalidad, ni tampoco una doctrina jurisprudencial consolidada del Tribunal Constitucional que defienda la vigencia de este principio. Así, a juicio de A. Rodríguez Bereijo¹², el principio de ordinalidad es “totalmente novedoso y ajeno a los criterios y principios del sistema diseñado por la LOFCA, pero que, en todo caso, no cabe establecer de manera unilateral por el Estatuto de una Comunidad Autónoma, sino que compete exclusivamente al Estado mediante la correspondiente modificación de la LOFCA, al afectar a todas las Comunidades Autónomas de régimen común”.

En el mismo sentido, según el voto particular de tres expertos de la Comisión que ha redactado el Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica¹³, “de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la regulación básica de cualquier sistema de financiación de las Comunidades Autónomas debe recogerse en la LOFCA y no en los Estatutos de Autonomía. Por lo tanto, como ni en la Constitución ni en la LOFCA se establece ninguna limitación concreta que pueda alcanzar siquiera sea indirectamente al núcleo esencial o contenido básico del principio de solidaridad interterritorial, el principio de ordinalidad no puede configurarse como un límite de general aplicación al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. En base a lo expuesto, consideramos que deberían eliminarse todas las referencias que se hacen en el Informe y que se han citado al comienzo de este voto particular al principio de ordinalidad.”

Por tanto, habría que evitar que la nivelación dé resultados excesivos, como se estableció en Alemania (no obstante, el efecto final es mucho peor en Alemania que en España¹⁴).

5.4. Sobre la reforma del sistema de financiación de Navarra y País Vasco

El Informe de la Comisión de expertos se refiere a las medidas correctoras que han de introducirse en el diseño y aplicación del régimen foral de financiación, que afecta a Navarra y País Vasco, lo que supone un cambio cualitativo muy importante: por primera vez se abordan propuestas de concurrencia entre los regímenes común y foral —sin discutir la pervivencia de este último— y de corrección de los cálculos sobre las diferentes magnitudes que intervienen en las relaciones entre el Estado y las instituciones forales en materia financiera.

Esto es lo que han dicho los expertos:

“La Comisión considera imprescindible una revisión del cálculo del cupo y de la aportación así como de los ajustes a consumo del IVA para adecuarlos a las directrices que establece la normativa vigente, sin cuestionar el sistema foral de concierto o convenio. Dicha revisión debería incorporar una valoración realista de las cargas no asumidas por los territorios forales, entre las que habría de incluirse la nivelación interregional, así como basarse en los últimos datos disponibles de consumo regional y otros agregados de interés para el cálculo.

La revisión indicada en el punto anterior se traduciría presumiblemente en una fuerte reducción de las disparidades existentes hasta el momento entre los territorios forales y las CCAA de régimen común en términos

12. Rodríguez Bereijo, A. “Aspectos constitucionales de la financiación autonómica: presente y futuro”, en VV.AA. (Dir. M. Villar Ezcurra), Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

13. Voto particular presentado por D. Francisco Adame Martínez, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Andalucía, D. Jesús F. Santos Peñalver, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y D.ª Elena Manzano Silva, Experta propuesta por la Comunidad Autónoma de Extremadura. Página 110.

14. La media de variación en la posición de un *land* alemán es de 7 niveles; en España 4.

de financiación por habitante ajustado. Los cambios necesarios en los flujos financieros entre las administraciones implicadas deberían hacerse de una forma gradual con el fin de suavizar su impacto.

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo anterior, las Comunidades forales deberían comenzar de forma inmediata a contribuir a la nivelación interterritorial mediante una aportación al nuevo SFA que, tal como se prevé en el capítulo 4, se integraría en el Fondo Básico de Financiación (FBF).

Las leyes en las que se establecen los importes del cupo y la aportación deberían contener un anexo detallado en el que se recoja toda la información relevante para el cálculo, incluyendo un listado exhaustivo de cada una de las cargas consideradas asumidas y no asumidas con sus correspondientes valoraciones. Estas leyes deberían estar sujetas al procedimiento habitual de discusión y enmienda.”

Como vemos, los mensajes son claros: (i) corrección de los cálculos del cupo y de los ajustes en IVA; (ii) introducción de la contribución de las instituciones forales a la nivelación interregional, como una de las cargas no asumidas; (iii) contribución de las instituciones forales, de forma inmediata, se dice, a la nivelación interterritorial; y (iv) transparencia en la aplicación de las normas de convenio y concierto y sujeción de las mismas al procedimiento legislativo ordinario.

Todo ello debe determinar una reducción de las disparidades existentes hasta el momento entre las instituciones forales y las CCAA de régimen común, según el criterio de financiación por habitante ajustado y año. Porque, en términos comparativos con el resto de Comunidades, los datos son muy llamativos: en 2012, la financiación per cápita en Navarra fue de 3.677 euros y en País Vasco 4.292 euros. En territorio común, la media fue de 2.049 euros; Cataluña 2.020 euros, Madrid 2.058 euros y Comunidad Valenciana 1.806 euros.

6. Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local

El Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017 constituyó la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local, siendo su objeto la realización de los “análisis que sean necesarios para la formulación posterior de un nuevo modelo de financiación local que se fundamente en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos básicos de prestación obligatoria. Los trabajos se referirán al Sistema de Financiación Local, contemplando de forma integral aspectos financieros, tributarios y presupuestarios, contenidos en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.”

Los citados análisis debían recogerse en un Informe que sería presentado en el plazo de seis meses desde la adopción de aquel Acuerdo. Dicho informe sería remitido a la Comisión Nacional de Administración Local, a través de su Secretaría, para su valoración.

Integran dicha Comisión cinco expertos independientes designados por el Gobierno de la Nación y otros cinco designados por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), correspondiendo su secretaría al titular de la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, del Ministerio de Hacienda y Función Pública. El Informe, que está fechado el 26 de julio de 2017, lleva por título “Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local.”

Con la entrega del Informe en los términos previstos en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017, la Comisión dejó de desempeñar sus funciones y se consideró extinguida, al haber cumplido los objetivos para los que fue creada.

Los expertos estructuran el Informe en tres capítulos:

- I. Introducción: dimensión de la Administración local en España
- II. Principios rectores de la inserción de las entidades locales en el sector público
- III. Instrumentos de financiación

El Informe está redactado de forma muy didáctica y con gran concisión; de hecho es casi de la misma extensión que el de financiación autonómica, a pesar de tener mayor complejidad; y está ilustrado con cuadros y gráficos interesantes. Su extensión es moderada, si descontamos los anexos, que ocupan algo más de la mitad del Informe. Tiene de bueno que cada capítulo o epígrafe tiene una síntesis de las propuestas que hace la Comisión.

De sus propuestas destacamos las siguientes:

6.1. Sobre el IBI

La Comisión, considerando la importancia del Impuesto, propone un avance en la participación de los Municipios en la configuración del impuesto con un mayor margen de decisión en la determinación de sus elementos principales, y una más adecuada implicación en instituciones tan relevantes para su aplicación como el Catastro.

La Comisión aconseja una revisión del método de determinación y valoración de los inmuebles que tenga como referencia el valor de mercado, para las distintas categorías de bienes inmuebles.

La Comisión recomienda la aprobación de una Ley General de Valoraciones como Ley marco que fije una unidad de criterio, de modo que la determinación del valor de los bienes inmuebles sea equivalente en los distintos tributos del ámbito estatal, autonómico y local.

Respecto de los tipos de gravamen actualmente vigentes, se considera necesario ampliar la horquilla con objeto de dar una mayor autonomía a los Ayuntamientos; asimismo, se advierte la necesidad de adecuar aquéllos al modelo de determinación de la base imponible que se establezca, si se optara por valores de referencia a mercado.

De igual modo, se plantea la posibilidad de exigir un recargo en el IBI sobre aquellos bienes inmuebles directamente beneficiados por el establecimiento de Áreas de Promoción Económica Urbana, a fin de que se obtenga la financiación necesaria para el desarrollo material de las mismas; y de que las externalidades derivadas del establecimiento de un BICE en un determinado territorio se vean compensadas con la tributación por este concepto a nivel provincial.

En materia de gestión, se propone avanzar en la integración de la gestión tributaria y la gestión catastral, con la finalidad de reducir la litigiosidad en este ámbito y conferir una mayor seguridad jurídica en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

6.2. Sobre el IAE

La Comisión ha estudiado las diferentes opciones tendentes a recuperar la importancia cualitativa y cuantitativa que debería tener un tributo sobre actividades económicas a nivel municipal, llegando a la conclusión que la opción de actualizar el IAE, resolviendo los problemas estructurales manifestados en su aplicación, es la más adecuada.

En consecuencia, se trataría de realizar los retoques necesarios dentro de la actual estructura del impuesto que lo aproximen a la justicia tributaria, entre otros:

- Suprimir la exención que se basa en la naturaleza del sujeto pasivo, incluyendo en el impuesto a las personas físicas.
- Revisar el umbral de exención para reforzar el carácter recaudatorio.
- Fijar un umbral mínimo de volumen de negocio, inferior al umbral de exención, que conlleve la obligación de compartir la información con trascendencia tributaria entre las Administraciones competentes, para potenciar su carácter censal.
- Simplificar la liquidación del impuesto, haciéndolo acorde con la naturaleza real del mismo.
- Asignar las actividades de servicios de suministro de carácter general a grupos o epígrafes que contemplan cuotas nacionales
- Paliar las ineficiencias de la gestión compartida y simplificar el régimen de impugnación.

6.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

A juicio de la Comisión, y por razones de justicia tributaria, el legislador debe gravar aquellos supuestos más claros de titularidades reales y no sólo registrales, incluyendo la posibilidad de admitir la prueba en contrario en algún supuesto tasado que contemple la Ley.

La Comisión propone que la tarifa del tributo se configure mediante dos elementos: un componente patrimonial (cuota fija) que atenderá a compensar el uso del titular del vehículo de las infraestructuras municipales, y un componente extrafiscal (cuota variable) en función de la eficiencia ambiental del vehículo, graduando el tipo en función del nivel de contaminación que produce.

La Comisión aconseja suprimir la bonificación del 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tienen una antigüedad mínima de 25 años, de los cuales ha de presumirse producen, junto a contaminación acústica, un nivel importante de emisiones de monóxido de carbono (CO) y óxidos de nitrógeno (NOx) a la atmósfera.

La Comisión considera necesaria la modificación del punto de conexión para la exacción del impuesto, fijando la competencia a través de unas reglas más coherentes, con el objeto de atribuir cierta correspondencia entre los ingresos generados con ocasión del pago del tributo con los gastos en que incurre cada Municipio en función del uso del vehículo en su demarcación territorial.

6.4. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana: alternativas

La Comisión propone la sustitución del actual IIVTNU por un nuevo Impuesto municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias (IMPI) en el que sean sometidos a tributación los incrementos de valor de los bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluidos los que se hayan podido generar en un plazo inferior al año. Para corregir la doble imposición, este nuevo impuesto sería deducible de la base imponible de los distintos impuestos estatales que gravan las plusvalías inmobiliarias.

Asimismo, se propone modificar la determinación de la base imponible del Impuesto, sustituyendo la aplicación de porcentajes sobre el valor catastral por la diferencia entre valor real del bien inmueble en la transmisión y su valor de adquisición, siguiendo los mismos criterios aplicados en relación con la determinación de las plusvalías en los impuestos personales que gravan éstas. Se trata así de gravar la capacidad económica real del sujeto pasivo.

La Comisión considera, asimismo, que deben potenciarse las actuaciones de intercambio de información entre las distintas Administraciones, en particular de la AEAT, por cuanto los instrumentos de suministro de información, investigación y cooperación interadministrativa que le atribuye el ordenamiento facilitarían las tareas de gestión y recaudación de los tributos locales.

En la determinación del valor de adquisición, es necesario aplicar índices correctores para tener en cuenta los efectos de la inflación, de modo que se permita gravar incrementos reales de valor y no incrementos nominales o ficticios.

La Comisión se inclina por la aplicación, con carácter general, del sistema de autoliquidación.

La Comisión considera que se debería suprimir la figura obligatoria de sustitución cuando el transmitente sea persona física no residente, ya que puede suponer un obstáculo a la libre circulación de capitales. Tal medida debería ir acompañada de otros mecanismos que garanticen el pago del impuesto cuando el transmitente no reside en España, tales como la realización de un pago a cuenta previo a la elevación a escritura pública, el cierre registral u otros mecanismos de garantía del pago que recaigan en quien debe soportar efectivamente la carga tributaria, que es el transmitente del terreno (en las transmisiones onerosas).

La Comisión propone que la liquidación practicada ante la herencia yacente tenga carácter de ingreso a cuenta de la definitiva que se giraría a los adquirentes de los bienes.

6.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El Informe se extiende en este polémico impuesto, con objeto de superar las deficiencias que plantea su aplicación. Las propuestas se desglosan en varios apartados:

6.5.1. Hecho imponible

La Comisión propone una modificación en la redacción del hecho imponible del impuesto para clarificar la sujeción a tributación de determinados contratos y operaciones económicas como, por ejemplo, las concesiones y las obras de interés general, sean o no expresamente citados. El respeto al principio de igualdad tributaria, así como la capacidad económica manifestada en estos supuestos conduciría en puridad, más que a una ampliación, a una aclaración o concreción del hecho imponible del ICIO, en el sentido de su sometimiento a tributación.

Asimismo, la Comisión propone la clarificación de los supuestos de obras ilegales frente a las obras ilícitas. Solo las primeras darán lugar a la realización del hecho imponible.

6.5.2. Compatibilidad con las tasas urbanísticas

Partiendo de la consideración de que estamos ante dos hechos imponibles jurídicamente distintos, la Comisión propone, el mantenimiento de la tasa y el ICIO, aunque atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica de cada uno de ellos con la correlativa y diferente forma de cuantificación, para lo cual sería necesario que el TRLRHL estableciera unos claros criterios de cálculo o cuantificación de las tasas urbanísticas, evitando duplicidades.

La tasa debe configurarse atendiendo exclusivamente al coste del servicio efectivamente prestado o actividad administrativa de concesión de la licencia —y alejado del coste de las obras, que no es un parámetro propio de las tasas sino de figuras impositivas—, mientras que la base imponible del ICIO sí tiene lógica que pueda gravitar sobre el coste propiamente de la construcción, instalación u obra.

La Comisión considera que, quedando perfectamente delimitados los distintos hechos imponibles y criterios de cuantificación de las tasas urbanísticas y el ICIO, no debería permitirse la deducción de los importes satisfechos en concepto de tasas urbanísticas de la propia cuota del ICIO, a que se refiere el artículo 103.3 TRLRHL, por cuanto se trata de dos hechos imponibles completamente diferentes.

6.5.3. Base imponible

La Comisión propone la expresa referencia legal, en la determinación de la base imponible, al coste “directo” (excluyendo los indirectos, tal como se definen en materia de contratación pública) y “efectivo” de las obras, incorporando los principales criterios jurisprudenciales al respecto al objeto de que se graven únicamente capacidades económicas reales.

6.5.4. Gestión del impuesto

La Comisión considera que la exigencia del gravamen se haría más ágil y eficaz si, en el momento de conceder la licencia o presentar la declaración responsable o comunicación previa —y en su ausencia, cuando se inicie la construcción, instalación u obra— se exigiera el pago de un ingreso a cuenta sobre la autoliquidación obligatoria posterior con ocasión de la finalización de la obra, que ha de ser legalmente el momento en que se realice el hecho imponible del impuesto.

Sería necesaria la modificación de los artículos 102 y 103 TRLRHL, estableciéndose la obligación de realizar un ingreso a cuenta en el momento de la concesión de la licencia, presentación de la declaración responsable o comunicación previa o, en su defecto, con ocasión de inicio de la obra, y una autoliquidación definitiva al finalizar la misma, lo que servirá para iniciar el cómputo del plazo de comprobación, y contendrá una cuota a pagar en función de los costes directos y efectivos producidos con ocasión de la obra ya finalizada.

La Comisión propone la obligatoriedad de presentar una autoliquidación con ingreso a cuenta sobre una obligación principal futura, y autoliquidación, con ocasión de la finalización de la obra.

6.6. Impuesto sobre Estancias Turísticas

Se propone la creación de un impuesto sobre las estancias turísticas. Este nuevo tributo local se justifica en que las estancias en hoteles o establecimientos análogos es un inequívoco signo de capacidad económica y en la razonabilidad de que los turistas contribuyan, en la medida de su uso, a la financiación de unos servicios públicos.

El nuevo impuesto potestativo local que se propone debería presentar un hecho imponible suficientemente amplio como para englobar todas las modalidades de estancias turísticas. El contribuyente habría de ser la persona que realiza la estancia, si bien, a efectos de facilitar la gestión del impuesto, podría determinarse que el titular del establecimiento turístico fuera el sustituto del contribuyente. La base imponible habría de tener en cuenta el número de estancias y en la fijación de la cuota se podría distinguir, otorgando cierto margen a la autonomía local, entre establecimientos de distintas categorías.

6.7. Recargos

Se propone la posibilidad de que los Ayuntamientos de más de 20.000 habitantes puedan establecer un recargo de tipo fijo sobre la cuota líquida del IRPF, así como las Diputaciones Provinciales, Consejos y Cabildos Insulares puedan aprobar recargos sobre impuestos municipales y sobre la cuota líquida estatal del IRPF de los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Municipios de menos de 20.000 habitantes.

7. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea DE 7 de septiembre de 2017. Asunto EQIOM (C-6/16)

Queremos hacernos eco de esta sentencia del TJUE¹⁵, que resuelve una cuestión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el *Conseil d'État* de Francia (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), relativa a la adecuación al Derecho Comunitario de la normativa francesa en materia de tributación de rentas en la relación matriz-filial¹⁶, en particular, respecto de la norma antiabuso establecida para la exención en la fuente sobre los dividendos pagados a sociedades matrices europeas.

La importancia de esta sentencia, como dice A. Barba¹⁷, radica en que la regla francesa analizada es idéntica a la prevista en el artículo 14.1.h) de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de los no residentes. Ambas niegan la exención cuando la sociedad matriz europea está controlada por socios extracomunitarios, salvo que el contribuyente pueda acreditar que su estructura accionarial persigue un motivo válido distinto del ahorro fiscal.

El caso fue el siguiente: se trata de una sociedad francesa *Eqiom*, que es filial al 100% de la luxemburguesa *Enka*. A su vez, más del 99% del capital de *Enka* pertenece a la sociedad chipriota *Waverley Star Investments Ltd*, que, por su parte, es íntegramente propiedad de Campsores Holding SA, sociedad domiciliada en Suiza. Durante 2005 y 2006 *Eqiom* (antes *Euro Stockage*) abonó dividendos a su matriz (*Enka*). Tras la inspección contable de que fue objeto, la Administración Tributaria francesa aplicó a *Euro Stockage* la retención en origen que se establece en el artículo 119 bis, apartado 2, del CGI.

Ambas sociedades solicitaron acogerse a la exención de la retención en origen. La Administración Tributaria francesa denegó la solicitud de *Eqiom*, citando el artículo 119 ter, apartado 3, del CGI, que establece que no se aplicará la exoneración cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados que no sean miembros de la Unión Europea, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de los objetivos principales acogerse a la exención.

7.1. La interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435

El problema arranca de lo establecido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 que reconoce ("exclusivamente", remarca el Tribunal) a los Estados miembros la facultad de aplicar disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos. Respondiendo al Consejo de Estado francés, el Tribunal dice que el control de los actos o acuerdos adoptados para el ejercicio de esta facultad ha de efectuarse a la luz del Derecho primario de la Unión Europea, no sólo conforme al texto de dicha Directiva.

El Tribunal razona de una forma que nos resulta conocida, cuanto determina lo que debe interpretarse restrictiva o extensivamente: "si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 refleja el principio general del Derecho de la Unión de que nadie puede invocar de forma abusiva o fraudulenta derechos establecidos por el sistema jurídico de la Unión, dicha disposición debe, por ser una excepción a las normas tributarias fijadas por dicha Directiva,

15. La Sección de fiscalidad internacional y precios de transferencia de la AEDAF publicó una nota, elaborada por Antonio Barba, en septiembre de 2017, sobre esta sentencia.

16. Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 1990, L 225, p. 6), en la redacción que dio a dicha Directiva la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003 (DO 2004, L 7, p. 41) (en lo sucesivo, «Directiva 90/435»).

17. Ver nota a pie de página 10.

interpretarse restrictivamente (véase, en ese sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 86).

Así pues, la facultad otorgada a los Estados miembros por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 para que apliquen en el ámbito regulado por las mismas disposiciones nacionales o convencionales para evitar fraudes y abusos no puede ser objeto de una interpretación que vaya más allá de sus propios términos (véase, en ese sentido, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, apartado 86)” (apartados 26 y 27).

El Tribunal recuerda (apartado 30) que, para poder considerar que una normativa nacional tiene por finalidad evitar fraudes y abusos, su fin específico debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear **montajes puramente artificiales**, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria (véanse, en ese sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 55, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 40). Y que no pueden justificarse mediante una presunción general de fraude y abuso ni medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de las directivas ni medidas fiscales que vayan en detrimento de libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, EU:C:2000:497, apartado 45 y jurisprudencia citada, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, apartado 38) (apartado 31).

Con este test, la respuesta del Tribunal sobre la normativa francesa (igual que la española, repetimos) es terminante: “el objetivo específico de la normativa controvertida en el asunto litigio principal no es privar de una ventaja tributaria a los montajes puramente artificiales cuyo fin sea acogerse a esa ventaja, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que una matriz controlada directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros tenga su sede, sea cual fuere el motivo, fuera de Francia” (apartado 33), lo cual no supone por sí solo que exista un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, creado exclusivamente con el fin de acogerse indebidamente a una ventaja tributaria.

La consecuencia es que la normativa controvertida no es conforme con la recta interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435, en cuanto que establece una presunción general de fraude o abuso y, por tanto, va en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que es el de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices, lo cual no queda desvirtuado por el hecho de que la matriz esté controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros.

La opinión del Tribunal sobre la posición de la Administración y de los contribuyentes ante estos litigios es muy clara: “al supeditar la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a sus matrices no residentes a **que las matrices acrediten** que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención, **sin que la Administración Tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso**, la normativa controvertida establece una presunción general de fraude o abuso y va en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/435, que es el de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por filiales a sus matrices” (apartado 36).

7.2. Determinación de la libertad aplicable: libertad de establecimiento

La doctrina de la sentencia, como dice A. Barba¹⁸, va más allá del plano conceptual de las cláusulas antiabuso; se extiende a su aplicación práctica prohibiendo a los Estados miembros trasladar la carga de la prueba a los

18. Ver nota a pie de página 10.

contribuyentes. El simple hecho de que el control de la sociedad matriz se encuentre en países terceros no habilita a las administraciones fiscales a presumir el abuso.

Para el Tribunal, en contra de lo que alega el Gobierno francés, el hecho de que una matriz residente en un Estado miembro que no sea la República Francesa esté controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros no priva a dicha sociedad del derecho a invocar la libertad de establecimiento. Y es que “el Tribunal de Justicia tiene ya declarado que de ninguna disposición del Derecho de la Unión se deduce que el origen de los accionistas, personas físicas o jurídicas, de las sociedades residentes en la Unión repercute en el derecho mencionado, ya que **la condición de sociedad de la Unión se basa, en virtud del artículo 54 TFUE, en el lugar donde se encuentre su domicilio social y en el ordenamiento jurídico con arreglo al cual esté constituida, no en la nacionalidad de sus accionistas**” (apartado 48).

Parece evidente que la normativa francesa da un trato diferente a la fiscalidad matriz-filial cuando la matriz está participada por no residentes en la UE que en el caso contrario. “Esa diferencia de trato puede disuadir a una matriz no residente de ejercer en Francia una actividad mediante el establecimiento de una filial en ese Estado miembro y, en consecuencia, constituye una restricción a la libertad de establecimiento” (apartado 56).

Para el Tribunal, en principio, no es imprescindible la igualdad de trato de los accionistas residentes y de los no residentes, por lo que cabe que un Estado miembro adopte medidas a fin de evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición de los beneficios distribuidos por una sociedad residente, pero desde el momento en que un Estado miembro ejercita su competencia tributaria, no sólo sobre la renta de los accionistas residentes, sino también sobre la de los accionistas no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes. Y dado que Francia ha optado por ejercitar su competencia tributaria sobre los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes, procede considerar que dichas matrices no residentes se hallan en una situación comparación a la de las matrices residentes.

Falta el punto relativo a la justificación y proporcionalidad de la restricción enjuiciada. Francia sostiene que la normativa nacional que es controvertida en el litigio principal tiene por objeto evitar la práctica denominada “*treaty shopping*”, que consiste en elaborar montajes mediante los que, según afirma, sociedades establecidas en Estados terceros eluden la aplicación del tipo de retención a los dividendos de origen nacional establecido por el Derecho francés o por el convenio celebrado entre el Estado tercero en cuestión y la República Francesa, con el fin de que queden sujetos a un tipo de imposición menor establecido por el convenio celebrado entre otro Estado miembro y ese mismo Estado tercero, gracias a la exención de retención en origen que entre Estados miembros establece la Directiva 90/435.

Pero el Tribunal responde con la abundante jurisprudencia ante este tipo de alegatos: “Resulta oportuno señalar al respecto, por un lado, que el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales y el de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros están relacionados; y, por otro, que ambos constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar restricciones al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado” (apartado 63). “Por lo tanto, el objetivo de luchar contra el fraude y la evasión fiscales que invoca la República Francesa en el asunto principal no justifica las restricciones a la libertad de establecimiento” (apartado 64).

7.3. Conclusión

Nos hemos alargado en nuestro comentario, no solo por la trascendencia del asunto y la rotundidad del pronunciamiento del TJUE, sino también porque, como dijimos al comienzo, España está obligada a modificar la normativa vigente, que es idéntica a la francesa. Al menos, a partir de esta sentencia, podrá invocarse la inequívoca

posición del Tribunal ante supuestos de defectuosa interpretación de la Directiva matriz-filial, que fue la segunda¹⁹ en armonizar normas en el ámbito de la imposición sobre los beneficios de las sociedades.

8. Dos sentencias del Tribunal Supremo sobre comprobación de valores

Traemos dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección Segunda) de 6 de abril de 2017 núm. 639/2017 (recurso núm. 888/2016) y núm. 640/2017 (recurso núm. 1183/2016), respectivamente. En ambas sentencias ha sido ponente D. Emilio Frías Ponce y en ambas hay un voto particular de Francisco José Navarro Sanchís, al que se adhiere el magistrado D. José Díaz Delgado.

Las dos sentencias se ocupan de la validez de la comprobación de valores por el sistema de estimación mediante la aplicación de coeficientes correctores al valor catastral, de acuerdo con la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2013, con base en los datos facilitados por la Gerencia Regional del Catastro. La Orden es de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, y fue dictada en virtud de la habilitación contenida en la Ley 13/1997, de la Generalidad Valenciana (disposición final segunda apartado Uno 2 párrafo primero).

Aunque la reclamación ante el TEAR de la Comunidad Valenciana y la demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, sólo cuestionaba la legalidad de la liquidación, la Sección Cuarta, en la fecha prevista para la votación del asunto, al amparo del art. 33.2 de la Ley Jurisdiccional, acordó — en ambos casos— someter a las partes la posible nulidad o anulación de la Orden 4/2014, de 28 de febrero, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, al haber formulado la parte actora motivos impugnatorios que sustancialmente venían referidos a la liquidación, pero sin haber formulado expresamente pretensión de anulación de la Orden. Oídas las partes, la Sección dictó sentencia declarando la nulidad de la Orden así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.

8.1. La tesis de la sentencia de instancia

La argumentación del TSJCv es bien sencilla:

- a) La determinación del valor real exigía en cada caso el desarrollo de una evaluación técnica o comprobación de valores, lo que impedía aceptar el método de cálculo establecido en la Orden en cuanto superponía dos valoraciones colectivas genéricas e indeterminadas, la llevada a cabo en el ámbito de la gestión catastral y la realizada para estimar coeficientes multiplicadores medios por municipios, con lo que se potenciaba la estimación objetiva, que si bien facilitaba la gestión del tributo, la contrapartida era palmaria, el alejamiento de la realidad sustantiva del valor de cada inmueble y esencialmente del cumplimiento del presupuesto del art. 10 del Texto Refundido que exige que la base imponible del Impuesto esté constituida por su valor real.
- b) Si bien la Orden, desde un punto de vista interno, contenía la metodología técnica para el cálculo de los coeficientes multiplicadores a que se refiere el art. 158 del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento de gestión e inspección tributaria, el umbral normativo legal exige que la Orden sea capaz de determinar el valor real del bien, no satisfaciéndose las exigencias de motivación de la comprobación del valor real individual del inmueble concreto

19. Nos referimos a la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Le precedió (en la numeración) la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

a valorar, por cuanto su resultado determinaba una equiparación de los coeficientes medios e individuales del municipio.

- c) Finalmente, se invoca la doctrina jurisprudencial que exige que la comprobación del valor tiene que atender al concreto y específico bien inmueble a valorar, concluyendo que en el caso de autos, aplicando la metodología prevista por el artículo 57. 1 b) Ley General Tributaria, en los términos en que había sido desarrollado por la Orden 4/2014, se había omitido la valoración individual que lleva del coeficiente medio al del bien concreto transmitido, por lo que “ni la metodología (equiparación del valor medio con valor individual) es idónea, ni satisface la determinación del valor comprobado en los términos que exige la jurisprudencia y dicho valor “real” individualizado no puede ser fijado como consecuencia de la mera asunción de unos “valores estimativos” a que alude el artículo 57. 1 b) Ley General Tributaria, tal y como se ha desarrollado en la Orden 4/2014, pues ello implica exigir un tributo en base a valores genéricos, que no atienden a las circunstancias físicas y económicas de cada inmueble.”

8.2. La tesis de la sentencia de casación

Interesa destacar que el recurso de casación de la Generalitat Valenciana invocaba tres motivos para la casación de la sentencia de instancia:

- 1º. La sentencia hace inoperante un mecanismo contemplado por el ordenamiento jurídico estatal, privando con ello a la Administración tributaria de un medio de comprobación de valores previsto en la Ley. Al cuestionar la legalidad de la Orden, presumiendo que al tomar el valor catastral y limitarse a aplicar al mismo coeficientes multiplicadores no se obtiene el valor real del inmueble, lo que en realidad está cuestionando es la idoneidad del medio de comprobación que nos ocupa.
- 2º. La Orden anulada y las valoraciones que se derivan de la misma parten de un valor determinado objetivamente para cada bien inmueble, de acuerdo con la Ley del Catastro Inmobiliario; esto es, de datos ciertos, atendiendo a las características físicas, económicas y jurídicas del inmueble y de manera individualizada a su localización, a sus circunstancias urbanísticas, superficie, uso, aprovechamiento y a la calidad de la construcción, defendiendo que no cabe exigir requisitos o cargas adicionales ni una motivación semejante a la de una valoración basada en un dictamen pericial.
- 3º. La sentencia recurrida infringe la jurisprudencia que ha considerado que la Administración Tributaria, para comprobar el valor real de un inmueble, puede optar y servirse de cualquiera de los medios contemplados en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria.

No hay ninguna alusión a la infracción de algún precepto de la Ley del ITPAJD, que es el concepto al que se refiere el acto de liquidación objeto desde el comienzo del pleito; solo se alude a la infracción de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

En su Fundamento de Derecho segundo (tercero en la otra sentencia) la Sala anticipa que procede estimar los motivos de casación alegados, que pueden ser tratados de forma conjunta, por su conexión.

Pero lo cierto es que toda la fundamentación se circunscribe a decir que “la Ley General Tributaria, en su artículo 57. 1 b) 2º párrafo, redactado por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre prevención del fraude, sancionó la práctica de algunas Comunidades Autónomas de publicar, a efectos de la comprobación de valores, unas tablas de valoración que tomaban como base el valor catastral del bien corregido con unos índices de actualización en función del año en que se produjo la revisión de dicho valor catastral.” Y que “la reforma normativa tuvo por finalidad evitar la litigiosidad preexistente en la materia, ante los requisitos necesarios para una válida motivación de las valoraciones individualizadas realizadas a través del dictamen de peritos y por la propia indefinición del concepto de valor

real a que se refiere la normativa reguladora de los Impuestos” (sobre Transmisiones Patrimoniales y Sucesiones y Donaciones). La solución adoptada es ir a “una comprobación de valores objetiva, dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable.”

Lo demás son invocaciones carentes de interés, como cuando dice que “ante el resultado final que resulte, si es superior el valor comprobado al declarado, el interesado, de no estar conforme, podrá promover tasación pericial contradictoria, [...] o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económica-administrativa, quedándole, finalmente, abierta la vía judicial para demostrar que el valor asignado no se corresponde al valor real, porque la estimación sólo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema.” No parece admisible que se bendiga la aplicación del medio de comprobación por coeficientes por el hecho de que siempre cabe la revisión si el resultado no satisface al contribuyente.

Igualmente, parece fuera de lugar referir la jurisprudencia de la Sala a propósito del anterior Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos: “la determinación del incremento del valor se realizaba en función de unos índices objetivos que aprobaban los Ayuntamientos mediante una norma reglamentaria. Este sistema de índices era una forma administrativa de determinación del valor corriente de venta, pues los Ayuntamientos aprobaban los índices y éstos debían reflejar el valor en venta.” Por cierto, esos índices discriminaban con gran detalle para asignar valores en función de la categoría de las calles. Es indudable que hay “paralelismo entre la aprobación de los citados índices municipales y la determinación de los coeficientes aplicables al valor catastral a fin de estimar el valor real, pues en ambos casos, mediante una norma reglamentaria se procede a aprobar unos índices o coeficientes a fin de realizar una valoración”, pero las normas reguladoras del tributo no pretendían determinar el valor real de los terrenos, sino establecer unos índices que permitieran cuantificar el incremento de valor en un periodo determinado, un procedimiento *sui generis* que ha sido declarado inconstitucional ya en varias sentencias.

La conclusión ya se puede entender cuál es: si la Administración tributaria se acoge a la estimación por referencia mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral “no cabe plantear la improcedencia del método planteado, tan válido como cualquier otro técnico y objetivo de valorar.” La sentencia lo da por bueno sin más averiguaciones.

8.3. La tesis del voto particular

La vigente LEC ha previsto expresamente la prohibición de *mutatio libelli* en su artículo 412.1: “Establecido lo que sea objeto del proceso en la demanda, en la contestación y, en su caso, en la reconvención las partes no podrán alterarlo posteriormente”. Es decir, concretado el asunto que va a ser objeto del pleito, el actor no puede cambiarlo por otro distinto mientras dura el proceso. Este es el primer punto de discrepancia del voto particular: el origen del proceso es el recurso contra un acto de liquidación por el ITPAJD por discrepancia con la comprobación de valor que se hace por la Hacienda valenciana. El paso intermedio es que la Sala de instancia transforma el objeto del litigio introduciendo una impugnación indirecta de la Orden, traída al proceso por ella misma, que acaba convirtiéndose en un recurso directo contra la orden mencionada. Y el final es el fallo, según el cual (i) se estima parcialmente el recurso de casación interpuesto por la Generalidad Valenciana, declarando que la Orden 4/2014 se ajusta Derecho, salvo su disposición transitoria; y (ii) se estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el contribuyente contra la resolución del TEAR de Valencia, declarando la nulidad de la disposición transitoria de la referida Orden. Hay que entender, por tanto, que la liquidación por ITPAJD queda anulada por haberse aplicado retroactivamente la tantas veces citada Orden.

Hemos de decir que compartimos la argumentación y el resultado de la misma que se contiene en el voto particular.

Es cierto que el medio de comprobación que nos ocupa está previsto en la Ley (artículo 57.1.b) LGT), que, con toda intención, esboza en su segundo párrafo el procedimiento a seguir para trasponer a la norma de la Administración competente cómo se concreta la llamada “estimación por referencia”. Pero no se puede desconocer que es un “medio” para la comprobación de valores, que, en el ITPAJD se emplea para determinar el “valor real” del bien transmitido. Y que la Administración competente es la que tiene que aprobar y publicar²⁰ “la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez”, se supone que no de forma arbitraria, sino de manera que permita alcanzar el “valor real” de los bienes en los impuestos que lo tienen establecido, como es el que afecta a los casos enjuiciados por la Sala.

Como dice el voto particular, citando la STC 194/2000, “la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias.” Es decir, el “nuevo medio de comprobación” puede servir para simplificar el trámite, pero no para desvirtuar la labor comprobadora, al reducirla a la aplicación de un porcentaje del valor catastral en el municipio.

Parece claro que la “comprobación a través de coeficientes multiplicadores del valor catastral” —si eso es una comprobación— lo que da lugar es a “una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptuar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma; no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e invariable de tal valor real. Éste deja de ser ya un elemento comprobador más para erigirse en la única fórmula posible que contiene el valor real.”

Finalmente, para no alargarnos, compartimos la ausencia de razonamiento sobre dos puntos trascendentes: “de un lado, si el medio elegido por el reglamento, que establece coeficientes únicos e inamovibles sobre el valor catastral para todo el municipio, es apto para encontrar, de un modo global y abstracto, el valor real de los bienes o derechos transmitidos o de los que sean objeto de actos o negocios jurídicos, que es la base imponible del impuesto; de otro lado, si cabe efectuar una valoración positiva, no ya de esta concreta orden como objeto forzado de nuestro control casacional, sino del sistema mismo que, con inspiración en el artículo 57.1.b) LGT, han adoptado varias comunidades autónomas.”

El razonamiento contra el procedimiento objeto de las sentencias es impecable; no olvidemos que se trata de aplicar un coeficiente, idéntico en todo el municipio, para la comprobación del valor de los inmuebles, da igual la categoría de las calles en que estén situados (el antiguo Impuesto de Radicación modulaba la valoración con ese criterio); es indiferente que sea una casa aislada, o adosada, o un piso, no importa de qué altura, o una nave; es lo mismo si el inmueble ha sido reformado, o rehabilitado, o si está como cuando se construyó; etcétera. Se supone que con la valoración catastral se han depurado todas esas circunstancias que, sin duda, influyen en la determinación del valor. Porque, si no, todo cálculo que se haga sobre un valor mal establecido agrava más el problema.

Sólo nos queda la esperanza de que tan razonables argumentos del voto particular sirvan para llevar a la Sala a cambiar su criterio; la admisión de recursos de casación sobre el mismo asunto permiten hacer presagios favorables.

20. Artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

9. Resolución del TEAC de 11 de julio de 2017

Traemos esta resolución del TEAC de 11 de julio de 2017, desestimatoria del recurso de alzada del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuesto contra el fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que accedió a la devolución del Impuesto sobre Sociedades (IS) solicitada, estimando la reclamación del contribuyente.

Se trataba de una sociedad, constituida como fruto de una escisión, en la que recibió un inmueble que más tarde transmitió, tributando la plusvalía obtenida. Con posterioridad se deniega la aplicación del Régimen especial de las reestructuraciones empresariales a la sociedad escindida, con lo que se le exige el IS, tomando como referencia el valor de mercado en el momento de la escisión. A la vista de ello, la sociedad beneficiaria pide que se le devuelva el IS satisfecho, con objeto de evitar una doble tributación de la plusvalía. La Administración lo deniega, por entender que, teniendo origen la solicitud en la liquidación realizada a la sociedad escindida y resultando que contra dicha liquidación se había interpuesto reclamación Económico-Administrativa ante el TEAC, no procedía acceder a la rectificación de la autoliquidación de la sociedad beneficiaria en tanto no se produjese un pronunciamiento del TEAC sobre la reclamación presentada. La resolución es objeto de reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que estima la reclamación, accediendo a la devolución.

Contra su fallo el Director del Departamento de Gestión Tributaria interpone recurso de alzada. El Director recurrente sostiene la corrección de la conclusión de la oficina gestora, manifestando, en síntesis, que la presunción de validez y ejecutividad son predicables solo respecto de cada acto administrativo, pero sin posibilidad de extensión a un tercero, que ninguna norma prevé la extensión de efectos que la entidad pretende, y realza los efectos perversos que podrían derivarse de una eventual estimación del recurso planteado por la sociedad escindida. El TEAC resuelve el recurso del Director de Gestión de la AEAT, desestimándolo.

El asunto es lo suficiente sencillo como para que no se precise mayor explicación: si la plusvalía tributa en la escisión, por aplicación del valor de mercado del bien transmitido, no puede gravarse adicionalmente en la transmisión del bien, que se hizo también a valor de mercado. El hecho que exista una pendencia judicial (al tiempo de la resolución del TEAC el asunto estaba en la Audiencia Nacional pendiente de sentencia) no puede impedir que se acceda a la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Lo que llama la atención es la actitud de la oficina de gestión, primero, y del Departamento de Gestión, después, pretendiendo mantener algo carente de fundamento. Son de esas actuaciones gratuitas, que desprestigian a la institución y dan argumentos a los detractores. Porque es clara la doctrina del TEAC, que reiteradamente ha denunciado la incongruencia de que la Administración deniegue las rectificaciones de autoliquidaciones basándose en la falta de firmeza de las liquidaciones, de las que trae causa la solicitud del contribuyente.

En efecto, es para ver la abundante doctrina propia que expone el TEAC en su resolución y la cita de sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo sobre el asunto objeto de la reclamación (FJ 2). Y la claridad de la tesis al respecto: "la normativa reguladora del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones únicamente prevé la exigencia de firmeza en el supuesto contemplado en el artículo 129.2 del RD 1065/2007, es decir, el supuesto de rectificación de autoliquidaciones de repercutidores de cuotas, instadas por quienes las soportaron, en casos de indebida repercusión del Impuesto, cuando se les hubiese denegado el derecho a deducir dichas cuotas por tal causa, exigiéndose la firmeza de dicha regularización. Fuera de dicho supuesto, no hay una norma que ampare la exigencia de firmeza del acuerdo de liquidación que constituye la causa de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones."

Y, a propósito de la advertencia del Departamento recurrente, acerca de los efectos perversos que podrían derivarse de una eventual estimación del recurso planteado por la sociedad escindida, el TEAC (FJ 3) le responde que es consciente de los perjudiciales efectos que se seguirían para la Administración en una eventual estimación de los

recursos interpuestos por la sociedad escindida y explica cómo ha procedido cuando ha ocurrido (resolución de 26/04/2012), haciendo aplicación de lo dispuesto en el artículo 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria:

- “1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.
- 2 En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.”

No está de más, a este respecto, recordar que el artículo 101 de la Ley General Tributaria establece que podrán dictarse liquidaciones provisionales “cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

Por tanto, en palabras del TEAC, aunque la resolución con liquidación provisional practicada a la sociedad escindida no fuera firme, ello no es obstáculo para que la misma produzca efectos, ya que es ejecutiva. “Por tanto, el amparo normativo de dicho criterio es la ejecutividad, presunción de validez y eficacia de los actos administrativos (artículos 56 y 57 de la LRJPAC) y el carácter provisional que se atribuye a las liquidaciones por el artículo 101 de la LGT de 2003 (artículo 122 de la LGT de 1963) cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme.”

