



Revista Técnica Tributaria

.....

Número **116** // Enero - Marzo 2017



Depósito Legal: M-25925-1988
ISSN: 0214-6010

© **Asociación Española
de Asesores Fiscales**
Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid
Tel.: 915 325 154
Fax: 915 32 3794
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Diseño y maquetación:
M. L. Saura
Tel: 916 210 955

Impresión:
Villena Artes Gráficas
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242
Tel: 917 385 100

Consejo de Redacción

Presidente

José Ignacio Alemany Bellido

Abogado.

Presidente de la AEDAF

Consejeros

Jesús Calderón González

Magistrado de la Audiencia
Nacional

Francisco Clavijo Hernández

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Abelardo Delgado Pacheco

Inspector de Hacienda del Estado
en excedencia.
Socio de Garrigues

Francisco Escribano López

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Ramón Falcón y Tella

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Beatriz Ladero de las Cuevas.

Abogada. Vocal Responsable
de Estudio e Investigación
de la AEDAF

Diego Martín Abril

Director General de Tributos

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

José Ignacio Ruiz Toledano

Presidente del TEAR de Madrid

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda
del Estado

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

Índice

Presentación	7
---------------------------	---

Editorial:

Antonio Cayón, in memoriam	
M ^a Amparo Grau Ruiz	9

Estudios:

Crónica de la RIC 2016. Las opciones de materialización en inmuebles	
Salvador Miranda Calderín	15
La importancia del principio de transparencia en el marco presupuestario actual	
Olga Carreras Manero y Sabina de Miguel Arias	35
Exenciones tributarias de las fundaciones de asistencia social a la tercera edad y su discutible viabilidad jurídica	
José Alberto Nicolás Bernad	53

Jurisprudencia Nacional:

STS de 16/11/2016. Devolución de ingresos indebidos. Inicio del computo de cuatro años para su solicitud	77
STS de 09/03/2017. Intereses de demora. Imposibilidad de exigir los intereses suspensivos de la sanción al heredero	79
STS de 24/03/2017. ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducción por parentesco	80
STS de 23/11/2016. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cuota tributaria	82
STS de 13/10/2016. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Sujeción al impuesto	84
STS de 06/06/2016. IRPF. IRPF. Infracciones y sanciones tributarias. Prescripción	86
STC de 16/02/2017. Cuestión de inconstitucionalidad. Principio de capacidad económica. IIVTNU. Guipúzcoa	88

Doctrina Administrativa:

RTEAC de de 19/01/2017. Comprobación de valores. Motivación del dictamen de peritos	93
---	----

RTEAC de 02/02/2017. IRPF. Procedimiento de comprobación. Determinación del valor de adquisición para el cálculo de la ganancia patrimonial	97
RTEAC de 02/02/2017. LGT. IRPF. Efectos derivados de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración complementaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	100
RTEAC de 04/04/2017. IS. La consideración de la compensación de Bases Imponibles Negativas como "opción" y los límites sobre compensabilidad futura que ello conlleva	102
RTEAC de 09/02/2017. ISD. Base imponible. Cuantificación del ajuar doméstico	104
RTEAC de 02/03/2017. IRPF. Rentas del trabajo. Prestaciones por maternidad	105
RTEAC de 02/03/2017. IRPF. Base Imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones . . .	107
RTEAC 15/03/2017. IVA. Exenciones. Arrendamiento de viviendas	110

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 20/10/2016. Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Artículo 28 quater, parte A, letras a) y d) — Transferencia de bienes en el interior de la Unión Europea	115
STJUE de 10/11/2016. Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Concepto de "prestaciones de servicios a título oneroso"	118
STJUE de 21/12/2016. Recurso de casación — Ayudas de Estado — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Régimen tributario — Impuesto sobre sociedades — Deducción — Amortización del fondo de comercio financiero	123
STJUE de 21/10/2016. Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Normativa fiscal en materia de subcapitalización de filiales	126

Novedades Editoriales	129
--	------------

Presentación

.....

Salvador Miranda Calderín presenta el trabajo “Crónica de la RIC 2016: las opciones de materialización en inmuebles”, en el que se analizan las distintas alternativas de materialización de la RIC en inmuebles, bien para su explotación directa como para su cesión en arrendamiento, además de profundizar en la aptitud del suelo en determinados casos, criticando la opinión administrativa relacionada con la actividad comercial, y se da una opinión sobre la alternativa del alquiler vacacional.

Olga Carreras y Sabina de Miguel en el estudio que lleva por título “**La importancia del principio de transparencia en el marco presupuestario actual**” abordan el principio de transparencia presupuestaria, el cual presenta una especial relación con la sostenibilidad financiera en el marco de las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria. Se analiza la evolución normativa del mismo, así como su regulación vigente, su incidencia en las distintas fases presupuestarias y las obligaciones de información que han venido a establecerse. Finalizan el estudio mencionando las consecuencias derivadas del incumplimiento del principio de transparencia presupuestaria.

En el tercer estudio de este número “Exenciones tributarias de las fundaciones de asistencia social a la tercera edad y su discutible viabilidad jurídica” **José Alberto Nicolás Bernad** analiza el tratamiento fiscal de las acciones asistenciales a la tercera edad desde la perspectiva de los diferentes impuestos, a través del análisis de los presupuestos y requisitos exigidos por la legislación vigente.

Editorial

.....

María Amparo Grau Ruiz

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Antonio Cayón, *in memoriam*

Sirvan estas páginas, en su preciada Revista Técnica Tributaria, para reseñar la vida y las obras de nuestro querido Antonio Cayón, cumpliendo con el delicado encargo de honrar su memoria; a la par que para mantener vivo su espíritu universitario, crítico y constructivo.

Antonio se doctoró en Derecho en la Universidad Complutense de Madrid en 1977, su trabajo sobre "Legalidad presupuestaria y administración autónoma" obtuvo la máxima calificación: Sobresaliente *cum laude*. Su compromiso -siempre pleno, exclusivo o a tiempo completo- con la actividad docente le hizo recorrer distintas etapas en la UCM: Profesor Ayudante 1976-1977, Profesor Adjunto interino 1977-1980 y Profesor Titular 1980-1986. En 1986 ganó su cátedra en la Universidad de Zaragoza, con su extensa obra inédita sobre "Las competencias presupuestarias del Parlamento Europeo". Se esforzó por despertar vocaciones académicas y por crear allí una sólida escuela, que después, pese a la distancia, no descuidó en ningún momento. Bien puede decirse que su corazón universitario sigue latiendo en ella. Volvió como Catedrático a la Universidad Complutense en 2003, hasta el presente curso.

Impartió cursos de Licenciatura y de Grado, de Doctorado y de Máster, prestando, de forma recurrente, especial atención a ciertos temas, como el Derecho Presupuestario, las Haciendas Locales, el Derecho Comunitario, la asesoría fiscal, o la fiscalidad de las PYMES y de la empresa familiar.

Su dedicación a la vida académica, bien entendida al servicio de la sociedad, es motivo de orgullo para todos los que nos preocupamos por la actividad profesional ligada al Derecho Financiero y Tributario. Antonio se implicó en todo momento en el mundo que le rodeaba. Abordó con energía las -a veces ingratas- tareas de gestión universitaria, habiendo sido Secretario y Director del Departamento de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Complutense de Madrid, así como Director del Departamento de Derecho de la Empresa en la Universidad de Zaragoza, donde fue además Miembro de la Junta de la Facultad de Derecho y Vicepresidente de su Claustro General. En su afán por mejorar la calidad de la docencia y la investigación colaboró con la ANECA como evaluador externo en el programa ACADEMIA y fue Vocal del Comité de Derecho y Jurisprudencia de la CNEAI.

Entre sus numerosas investigaciones jurídicas cabe destacar los frutos de los proyectos de investigación subvencionados por el Instituto de Estudios Fiscales y la Diputación General de Aragón. En ellos se ocupó,

respectivamente, de “La armonización fiscal de la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia”, merecedor del Premio del IEF en 1986; y de la perspectiva jurídico-financiera del Estado social y el Estado de Derecho. Sobre esta misma línea de investigación dirigió la obra “Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales”, que obtuvo el Premio del Consejo Económico y Social en 2004-2005.

Asimismo, el Profesor Cayón, en su empeño por difundir el conocimiento jurídico tributario, fue miembro de varios Consejos de Redacción, entre los que baste mencionar la Revista Técnica Tributaria, Civitas - Revista Española de Derecho Financiero, Revista de Hacienda Autonómica y Local, Revista Aragonesa de Administración Pública y la editorial LA LEY (Wolters Kluwer).

Desde que en 1979 empezó a colaborar con el Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales, animó a todos los académicos a participar en esta asociación, convencido de que los buenos estudios teóricos han de servir para una mejor práctica. Desde la dirección y la coordinación de la Revista Técnica Tributaria y otras publicaciones de AEDAF aprovechó para suscitar importantes debates doctrinales, aportando luz sobre algunos aspectos complejos de la materia, con sobriedad y claridad. Mientras su salud se lo permitió, su colaboración fue continuada en diversas actividades, entre las que también se encontraba formar parte del Jurado del Premio AEDAF.

No pueden pasarse por alto sus valiosas colaboraciones en el plano internacional con otras instituciones extranjeras: con la Universidad Anáhuac (México) y la Universidad de Piura (Perú), bien a través de los Cursos euro-americanos de postgrado y los nuevos Másteres oficiales, o bien en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario; prestando su apoyo a los tempranos intercambios entre la UCM y Paris Sud; y con la Confederación Fiscal Europea en relación con los obstáculos fiscales que interfieren en las transmisiones intergeneracionales a quienes no forman parte de la empresa.

Movido por una inquietud transformadora de la realidad fiscal y con la convicción arraigada de que la tarea del profesor universitario trasciende los muros de la Facultad, dentro de España, su trabajo en el ámbito público ha sido muy fructífero: Presidente y Vocal del Consejo para la Defensa del Contribuyente, Vocal de la Junta Arbitral entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, Magistrado Suplente del Tribunal Superior de Justicia de Aragón y Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Más allá de la figura elegante, respetada en la Facultad, apreciada por sus compañeros, querida por sus alumnos y admirada en distintos contextos profesionales, Antonio Cayón era una persona atenta, ejemplo de tesón y disponibilidad. Tras la primera imagen taciturna a la que podrían dar pie la seriedad de su porte por los pasillos, o los momentos silenciosos de concentración en su despacho de la Facultad, se escondía alguien con una visión muy amplia de la realidad circundante, un compañero y amigo que con vitalidad, mirada pícaro y sorna andaluza compartía infinidad de anécdotas divertidas a la hora del café, a la vez que hacía recomendaciones sobre la lectura de algún libro como “La elegancia del erizo”, o los viajes por las Cinco Villas.

Con su carácter tranquilo y sereno trataba de ayudarnos a aplacar el nerviosismo académico en algunas situaciones complicadas y las prisas cotidianas, recordándonos el caso del mayordomo que decía muy apurado:

— ¡Milord, su castillo se está quemando!

A lo que el noble inglés, con el palo de golf en la mano y listo para seguir jugando, respondía impertérrito:

— Gracias, Perkins. Vaya disgusto tendré cuando acabe el torneo.

De su temple, generosidad y constancia cabe aprender para tomar el testigo y seguir trabajando, con discreción y pulcritud en el trato, por ideales de Justicia y el buen derecho a su servicio, en lo mucho que todavía queda

por hacer. Su personalidad era fuerte; su genio, luchador; su sentido, crítico. Pero, al mismo tiempo, sabía ser prudente, calmado y comedido.

Somos muchos los que le agradecemos, a él y a su esposa, María Dolores Vallet, que haya compartido su tiempo con nosotros y nos haya mostrado su estilo de vida, con exquisita corrección en las formas -propia de nuestros mayores en la disciplina-. Su pensamiento y sus palabras forman ahora parte de nuestra conciencia colectiva.



Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Salvador Miranda Calderín

Olga Carreras Manero / Sabina de Miguel Arias

José Alberto Nicolás Bernad



Crónica de la RIC 2016. Las opciones de materialización en inmuebles

Salvador Miranda Calderín

Director de la Cátedra del REF

Miembro de la AEDAF

Resumen

En este artículo se analizan las distintas alternativas de materialización de la RIC en inmuebles, bien para su explotación directa como para su cesión en arrendamiento. Se profundiza en la aptitud del suelo en determinados casos, criticando la opinión administrativa relacionada con la actividad comercial, y se da una opinión sobre la alternativa del alquiler vacacional.

Abstract

This article analyzes the different alternatives of realization of the RIC in real estate, either for direct exploitation or for lease assignment. The suitability of the land is deepened in certain cases, criticizing the administrative opinion related to commercial activity, and an opinion is given on the alternative of holiday rental.

Palabras clave

Reserva para inversiones en Canarias, RIC, suelo, arrendamiento de inmuebles, alquiler vacacional y rehabilitación de inmuebles.

Keywords

RIC, property leasing, Real estate rehabilitation.

Sumario

1. Introducción
2. El arrendamiento de inmuebles en general
3. Las excepciones a la prohibición de arrendar los inmuebles
 - 3.1. El arrendamiento de viviendas de V.P.O.
 - 3.2. El arrendamiento de inmuebles para actividades industriales
4. Los inmuebles destinados a la actividad turística. Una matización sobre el FPI en los adquiridos usados
5. El alquiler vacacional: ¿explotación turística o mero arrendamiento?
6. Los inmuebles destinados a la explotación o alquiler de bares, cafeterías, restaurantes, rent a car...
7. Los inmuebles destinados a actividades comerciales para su explotación directa o arrendamiento, con o sin rehabilitación
 - 7.1. El suelo y el arrendamiento de inmuebles afectos a una actividad comercial en la actualidad
8. Los locales alquilados en centros comerciales explotados conjuntamente
9. Conclusiones

1. Introducción

La crónica de este año la centro en un tema monográfico: la inversión en inmuebles como posible materialización de la RIC, tanto en su opción de explotación directa por el propietario como en la más conflictiva alternativa de arrendamiento de inmuebles inmersa en una actividad económica. Y me decido por esta materia a raíz de la publicación de varias consultas vinculantes de la DGT relacionadas con la adquisición de inmuebles usados, la explotación del alquiler vacacional, la inversión en suelo destinado a la actividad comercial y la explotación de inmuebles comerciales a través de comunidades de bienes; pero también por la complejidad que ofrece a quien ha de tomar una decisión en la aplicación de la RIC relacionada con inmuebles. No es que pueda resolver totalmente esa complejidad, labor imposible, pero sí intentar poner un poco más de luz en su aplicación y aconsejar la máxima prudencia posible a quienes asesoran o deciden en última instancia.

Para explicar la situación actual y mi opinión sobre los diferentes problemas de interpretación que iré señalando he necesariamente de remontarme al pasado inmediato, en el que existen varios puntos de inflexión: el primero, en 2007 al prohibir el legislador la materialización en suelo y la actividad de arrendamiento de inmuebles, salvo en cuatro excepciones, el segundo, con la publicación de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible que con efectos retroactivos a 1 de enero de 2007 modificó el art. 27 de la Ley 19/1994 respecto a los inmuebles afectos a la RIC, y por último, la nueva normativa aplicable en el periodo 2015-2020, mucho más clara que la anterior en cuanto a la rehabilitación y situación de los inmuebles hasta que en 2016 una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) siembra nuevamente las dudas en su aplicación.

2. El arrendamiento de inmuebles en general

La presión ejercida por parte de la sociedad y, sobre todo, las amplias discrepancias surgidas con la Administración tributaria en las comprobaciones de la materialización de la RIC, hicieron que a partir de 1 de enero de 2007 el legislador excluyera casi con carácter general la adquisición de inmuebles destinados al arrendamiento como opción de materialización. Actividad de arrendamiento de inmuebles que casi se ha convertido en una actividad “delictiva” en relación con la RIC, puesto que a la hora de su comprobación pocas han sido las entidades arrendadoras y las personas físicas que ejercen esta actividad que no han visto regularizadas sus dotaciones por motivos diversos: a) por no cumplir los requisitos de local y empleado, b) por cumplirlos, pero no existir carga de trabajo suficiente, c) por tener pocos inmuebles alquilados, d) por no ser una actividad habitual, sino esporádica, e) por no estar alquilados los inmuebles al término del plazo de materialización, f) por permanecer todos o algunos inmuebles sin alquilar en el periodo de mantenimiento, g) por alargar los actuarios, artificialmente en mi opinión, el plazo de 5 años de mantenimiento descontando los periodos sin alquiler, y por nuevas cuestiones con las que constantemente va innovando la Administración tributaria en una amplia casuística RIC, sin que la DGT haya podido acotarla conceptualmente, y además, en una materia que por una circunstancia u otra, y a la vista de la STS de 16-3-2015, no prescribe “nunca”.

No voy a ocuparme de todas estas cuestiones porque ya las he detallado exhaustivamente en la obra *La actividad de arrendamiento como paradigma de la inseguridad jurídica en el ordenamiento tributario* (Valencia, 2015), pero sí quiero hacer una larga reflexión sobre en qué estado estamos respecto a la materialización en inmuebles en general, y en particular en la actividad de arrendamiento, incluyendo la explotación de edificios turísticos, comerciales e inmuebles destinados al alquiler vacacional.

Hemos de recordar que los inmuebles más afectados por la legislación aplicable a partir de 1 de enero de 2007 han sido las viviendas, que salvo casos puntuales (alquiler vacacional), han quedado excluidas de su afectación a la RIC. Mayores opciones tienen los inmuebles afectos a actividades turísticas, locales comerciales y oficinas en sus diversas modalidades, que analizaremos detenidamente en esta crónica.

3. Las excepciones a la prohibición de arrendar los inmuebles

En la actividad de arrendamiento de inmuebles en general hay que insistir en que a partir de 1 de enero de 2007 no es posible la afectación RIC de inmuebles destinados al arrendamiento. La regla general es que no se puede materializar la dotación en inmuebles para arrendar, pero existen algunas excepciones. Así lo dice el art. 27.8 de la Ley 19/1994, que prohíbe que durante el plazo de mantenimiento de cinco años los bienes afectos a la RIC puedan arrendarse o cederse a terceros. Permite no obstante una excepción a la interdicción: que la arrendadora realice una actividad económica de arrendamiento con personas que no estén vinculadas y que la dirija hacia cuatro casos específicos. Para que se realice una actividad económica con el arrendamiento de inmuebles recordemos que es necesario que se tenga al menos un empleado a jornada completa (ya no hace falta un local a partir de 1 de enero de 2015), pero ello no es suficiente para la Administración tributaria, que además exige que esa actividad no se vea afectada por la casuística relatada en las letras a-g del epígrafe 1, y que además se cumplan unos requisitos adicionales (art.27.8, quinto párrafo):

- Que el arrendador tenga la consideración de empresa turística.
- Que se trate del arrendamiento de viviendas protegidas por la propia promotora.
- Que sea el arrendamiento de inmuebles afectos a actividades industriales.
- Que suponga el arrendamiento de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación en áreas urbanas, según las directrices aprobadas por la Ley 19/2003.

Examinemos estas cuatro opciones. Las dos intermedias de forma rápida, ya que pocas son en la actualidad las promociones de viviendas de VPO que se destinan al arrendamiento, y poco hay que decir sobre el alquiler de inmuebles para desarrollar actividades industriales, que están permitidos como materialización RIC; teniendo mayor complejidad las otras dos opciones, lo que nos exigirá un análisis más profundo en los dos próximos epígrafes.

3.1. El arrendamiento de viviendas de V.P.O.

Exige la Ley que el arrendamiento de viviendas de V.P.O. se realice por el propio promotor de las viviendas, no siendo aún el momento idóneo para promover en el mercado viviendas de este tipo y destinarlas al arrendamiento. No obstante, si así fuera, el factor que hay que tener en cuenta es principalmente que solo el promotor puede materializar la RIC en esta vía, sin que sea válido adquirir viviendas de protección y destinarlas al arrendamiento. También hay que tener precaución respecto a los posibles inquilinos vinculados, puesto que la Ley exige con carácter general el arrendamiento de inmuebles a personas no vinculadas. Salvados estos escollos la inversión apta comprendería tanto los costes del suelo destinado a la edificación de las viviendas como los costes de construcción.

El Reglamento (R.D. 1758/2007) dedica el art. 21.2 a la regulación de esta actividad, señalando que las viviendas han de ser arrendadas al menos durante cinco años *ininterrumpidos*, permitiendo no obstante que se puedan desocupar (por la voluntad del inquilino, por desahucio motivado por el impago de las rentas o por cualquier causa imputable a cualquiera de las partes), siempre y cuando en el plazo de seis meses vuelvan a arrendarse. En ese caso, el plazo de materialización se *ampliara por un período equivalente a aquel durante el cual el inmueble hubiera estado desocupado*. Recordemos que este último inciso ha sido aplicado por la Inspección tributaria, a mi entender en una interpretación desafortunada de la normativa, al resto de las actividades de arrendamiento, estando en la actualidad pendiente de pronunciamiento de los Tribunales de Justicia si es correcta o no.



Los inmuebles más afectados por la legislación aplicable a partir de 1 de enero de 2007 han sido las viviendas, que salvo casos puntuales (alquiler vacacional), han quedado excluidas de su afectación a la RIC

3.2. El arrendamiento de inmuebles para actividades industriales

El arrendamiento de naves, locales e incluso suelo a un industrial, definiéndolo como aquel empresario que realice actividades comprendidas en las divisiones 1-4 del Impuesto de Actividades Económicas (energía y agua; extracción y transformación de minerales energéticos y productos derivados, e industria química; industrias transformadoras de los metales y mecánica de precisión, y otras industrias manufactureras) es válido para la RIC, de tal forma que si se adquiere un inmueble y se alquila a un comerciante no sería válida como materialización RIC, pero si se arrienda a un fabricante de puertas y ventanas de madera o aluminio sí sería apto para la RIC. Incluso se considera válida la inversión en el suelo para construir la nave. Tanto el suelo como los costes de construcción o rehabilitación de un inmueble destinado al arrendamiento al titular de una actividad industrial que lo afecte a la misma son susceptibles de su afectación a la RIC.

El Reglamento dedica un artículo en específico, el 22, a estas inversiones, matizando que las actividades industriales se desarrollan tanto en las edificaciones, construcciones e instalaciones como en las superficies cubiertas o sin cubrir utilizadas como almacén, aparcamiento, producción, tareas administrativas y uso del personal. No solo cuenta, por tanto, la superficie del inmueble destinado a la pura actividad industrial, sino el resto de instalaciones vinculadas: oficinas, comedores, almacenes, etc.; incluyendo el suelo en sí mismo, no solo el construido sino incluso el no edificado. Sería el caso de un terreno vinculado a la actividad industrial destinado al aparcamiento o al almacenaje de maquinaria pesada, que sería válido como materialización RIC.

Como elemento que puede generar dudas están las instalaciones de esa actividad dedicadas a la exposición de productos para su venta: ¿si se arrienda una nave industrial con un terreno anexo que se dedica por el arrendatario a una actividad industrial, a efectos de la materialización RIC hay que excluir la parte correspondiente a la exposición comercial? En mi opinión no, aunque ciertamente no estén esas instalaciones incluidas en el amplio repertorio del art. 22, pero sí anexas y auxiliares a la actividad industrial principal. Qué duda cabe que cualquier actividad industrial tiene como objetivo principal vender sus productos, transformar sus costes en ingresos a través de su facturación a terceros. Si esas instalaciones comerciales son accesorias a la actividad industrial en la misma nave o edificio entiendo que no hay que excluirlas a efectos de la materialización. Diferente es que se alquile un local comercial a un fabricante para vender sus productos, que realizaría en él una actividad al margen de la fabricación, la de comercio al por mayor o por menor de sus propios productos, que en mi opinión quedaría excluido de las inversiones afectas a las actividades industriales.

Por último, no se puede extender el concepto de actividad industrial a las actividades de servicio, construcción y promoción inmobiliaria, y a las actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras, que en el caso de duda ya se ha encargado la DGT de matizar su exclusión. A mi entender deben ser claramente excluidos de la afectación RIC los inmuebles destinados al alquiler cuando el arrendatario los dedique a cualquiera de esas actividades. La Ley y el Reglamento señalan la excepción a la prohibición del arrendamiento solo en el caso de actividades industriales.

Mayor incidencia tienen las otras dos actividades apuntadas, que analizaremos monográficamente en los siguientes epígrafes.

4. Los inmuebles destinados a la actividad turística. Una matización sobre el FPI en los adquiridos usados

Entramos ya en el análisis de una de las actividades principales a las que se pueden afectar los inmuebles arrendados: la actividad turística. En realidad la explotación turística no es una actividad de arrendamiento de inmuebles, sino una actividad económica diferenciada que no ha sido cuestionada en cuanto a la RIC, siempre que se efectúe directamente por el propietario de los inmuebles. Si se adquiere un complejo turístico nuevo para explotarlo turísticamente servirá el importe total de la adquisición, descontando el suelo, para afectarlo a la RIC; pero si se compra usado y no ha estado afecto con anterioridad a la RIC/DIC/ ¿FPI? incluso podrá servir el suelo, siempre y cuando se rehabilite.

El hecho de incluir al antiguo fondo de previsión para inversiones (FPI) en la afirmación anterior con interrogantes no es una cuestión baladí, puesto que en la reciente consulta vinculante DGT V0248-16, de 25 de enero, se da respuesta a una cuestión relativa a la inversión en una nave industrial que nunca se benefició de la RIC, pero que en 1987 se benefició del FPI. En ella se dice: *Por tanto, el Fondo de Previsión para Inversiones es el antecedente de la RIC, ya que ésta vino a sustituir a aquel incentivo. Así pues, haciendo una interpretación razonable y sistemática de la norma, en la medida en la que la nave adquirida se benefició previamente del Fondo de Previsión para Inversiones, dicha inversión no podrá considerarse apta para entender materializada la RIC.* Motiva la DGT este criterio, con el que no estoy de acuerdo, en el art. 94.3 de la Ley 20/1991 que regula la deducción por inversiones, y que en el caso de activos usados exigía una evidente mejora tecnológica y que no se hubieran disfrutado anteriormente de la DIC ni del régimen del FPI. Se trata en mi opinión de incentivos completamente diferentes a la RIC y ya lo han dicho con reiteración no solo los Tribunales de Justicia, sino la propia DGT cuando los contribuyentes pretendieron aplicar opciones de esos dos incentivos en la RIC. La negativa fue tajante, por lo que no entendemos que ahora, en el caso contrario, se pretenda aplicar una norma de otro incentivo. Veremos qué dicen los Tribunales, pero mientras conviene ser cautos en esta materia, porque con esta consulta la Administración tributaria, a mi entender, repito, sin fundamento suficiente, exigirá en el caso de adquisición de hoteles usados para su rehabilitación que no hayan estado afectos anteriormente a la RIC/DIC, y además al FPI, cuando la normativa actual no se refiere a ese último y vetusto incentivo.

Volviendo al guion sobre las actividades turísticas, y centrándonos exclusivamente en la actividad de alojamiento turístico, analizamos tres opciones diferentes de materialización RIC en inmuebles en las que el plus o valor añadido es su rehabilitación:

- a. La compra y construcción de un establecimiento turístico nuevo, eliminando el importe del suelo.
- b. La compra de un establecimiento turístico usado, eliminando el suelo, siempre que no haya estado afecto a la RIC/DIC/FPI, y
- c. La compra de un establecimiento turístico usado, siempre que no haya estado afecto a la RIC/DIC/FPI y se vaya a rehabilitar, sirviendo entonces el suelo, la construcción antigua y los costes de la rehabilitación.

En el primero de los casos —la compra y construcción de un establecimiento turístico nuevo— es válido para la RIC descontando el importe del suelo, existiendo a su vez dos opciones diferentes. La primera: adquirir un solar y comenzar la edificación de un establecimiento dedicado a la actividad turística, concretamente al alojamiento turístico, en que la única limitación viene impuesta desde 2007 por el suelo, que a efectos de la materialización hay que excluir su importe; y la segunda: adquirir una edificación sin finalizar o finalizada, pero que no haya entrado en funcionamiento, por lo que pueda considerarse como un activo nuevo, en cuya inversión hay nuevamente que excluir el importe del suelo. En ambas opciones el factor excluyente es el importe del suelo, que en la segunda operación no tiene por qué venir expresamente señalado en la compraventa, debiéndose hacer los cálculos pertinentes o solicitar una tasación que sirva de soporte para determinar su importe.



Para que se produzca la rehabilitación no es suficiente con que el activo incremente su valor, sino que es también necesario que se incremente su capacidad productiva, que se ofrezcan nuevos productos, que se incremente su vida útil o que se aumenten sus expectativas de generar nuevos ingresos

En el segundo de los casos —la adquisición de un establecimiento turístico usado—, dos son las restricciones: el suelo, que habrá que excluir su importe de la inversión para que quede convenientemente afecta a la RIC; y que tratándose de un activo fijo usado, no podrá haberse afectado anteriormente a la RIC/DIC y al FPI con los comentarios antes señalados. A esas precauciones hay que añadir cómo se demuestra que el activo no ha estado afecto anteriormente a dichos incentivos fiscales, siendo una cuestión de prueba que debe acreditar quien pretenda beneficiarse de la RIC. Y no siempre es una cuestión fácil. Recomendamos la manifestación del vendedor en la escritura, que no es ni necesaria ni suficiente, pero que al menos obliga a la Administración tributaria a tener que probar lo contrario: que sí ha estado afecto anteriormente a alguno de dichos incentivos. En ese caso, procederá la regularización de la RIC, y repercutir, o intentar repercutir, el perjuicio ocasionado a la parte vendedora. Manifestación del vendedor que anticipaba que no es necesaria si se consigue probar su no afectación de otra forma: por ejemplo si no ha sido el enajenante empresario o no ha afectado ese bien a una actividad empresarial, por lo que no se ha podido beneficiar de los incentivos fiscales. Pero tampoco la manifestación del vendedor de que no ha estado afecto el bien a los incentivos es suficiente, porque siempre podrá demostrar la Administración tributaria lo contrario. No obstante, insisto en la conveniencia de que la parte vendedora realice esa manifestación en la escritura de compraventa.

En el tercero de los casos —la adquisición de un establecimiento turístico usado para su rehabilitación— es donde existe una doble innovación legislativa en los últimos años. La primera novedad: la ausencia de porcentajes del coste de rehabilitación sobre el coste del edificio. Desde el 1 de enero de 2015 la nueva redacción del art. 27.4 se sigue basando en el criterio contable de rehabilitación, pero ya no exige que sus costes excedan del 25% del valor catastral del establecimiento descontando la parte del suelo si no están en un área en declive. Recordemos que desde los cambios introducidos por la Ley 2/2011, la rehabilitación en áreas turísticas en declive es posible como materialización RIC, incluyendo el valor del suelo, sin tener que llegar a un porcentaje determinado sobre el coste de la edificación; mientras que si no estaban en un área en declive se exigía el porcentaje antes señalado. Por tanto, la innovación legal se produce al no exigirse en la rehabilitación —esté o no ubicado el establecimiento en un área en declive— un determinado porcentaje respecto al coste del edificio. Y la segunda novedad: que ya no es necesario que la rehabilitación se efectúe en un área en declive. También desde el 1 de enero de 2015, para que el suelo se considere una inversión apta en los procesos de rehabilitación no es necesario que el inmueble esté en un área en declive turístico. Los efectos fiscalmente beneficiosos de la rehabilitación se producen por igual en cualquier zona del territorio canario, medida que en su día calificué de positiva para los intereses de Canarias en general, dada la necesidad de renovar toda la planta turística obsoleta, con independencia de donde esté. En la última reforma del REF se dio un paso importante en materia de rehabilitación y se primó sobre otras actividades la actividad turística.

No obstante, conviene tener en cuenta que para que se produzca la rehabilitación no es suficiente con que el activo incremente su valor, sino que es también necesario que se incremente su capacidad productiva, que se ofrezcan nuevos productos, que se incremente su vida útil o que se aumenten sus expectativas de generar nuevos ingresos. En este sentido conviene recordar que la norma de valoración 3ª, f) del Plan General de Contabilidad establece que *los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil*, como bien se recuerda en la CV DGT 1829-14, de 10 de julio.

En los tres casos antes expuestos, y a efectos del control de las ayudas de Estado, tiene especial incidencia el hecho de que la inversión se considere una inversión inicial, que recibe incentivos a la inversión (ayuda regional a la inversión),

o una inversión de sustitución o sencillamente que no cumpla algunos de los requisitos exigibles a las inversiones iniciales, en cuyo caso el incentivo se considera una ayuda regional de funcionamiento. En las inversiones iniciales la intensidad de la ayuda vendrá marcada por un porcentaje sobre la inversión, mientras que en la segunda modalidad por un tanto por ciento sobre la cifra de negocios de la entidad¹. Pero ello no afecta a la bondad de la materialización por la teoría del “cajón de sastre” del art. 27.4.C, que indica que las inversiones que incumplen algunos de los requisitos de las inversiones iniciales serán susceptibles de la afectación RIC, siempre que cumplan el resto de las condiciones impuestas en la Ley.

Una vez explicados las tres opciones existentes en la adquisición de inmuebles destinados a la explotación turística, y puesto especial hincapié en la problemática del suelo, los aditivos exigibles a los elementos usados y las bondades de la rehabilitación en cuanto al suelo, y efectuadas las correspondientes matizaciones sobre las inversiones iniciales y las que reciben ayudas de funcionamiento, hemos de tener en cuenta dos razonamientos más:

- Que hay que cumplir hasta las últimas consecuencias la condición de explotación directa del establecimiento turístico, prestando los servicios inherentes a la actividad: recepción, limpieza, restauración, etc. con personal propio o subcontratado, pero siendo el titular de la explotación y facturando a su nombre a los clientes y tour operadores. No es válida, salvo circunstancias muy excepcionales, la cesión a terceros para su explotación, que entraría de lleno en la actividad de arrendamiento de inmuebles.
- Que el art. 21 del Reglamento cambia sustancialmente uno de los requisitos de la Ley: que el arrendador tuviese la consideración de empresa turística por otro más efectivo: que el inmueble afecto se destine a una actividad turística, que no solo comprende el alojamiento turístico, sino bares, cafeterías, restaurantes, rent a car, etc. Esta puntualización reglamentaria lleva a que lo pregonado anteriormente respecto a la actividad de alojamiento turístico sirva también para la explotación de un restaurante, cafetería, bar o rent a car, de manera que en la inversión en un terreno para construirlo y explotarlo directamente sirve el coste de la obra como materialización RIC, pero no el suelo; en el caso de adquisición de un restaurante, bar, cafetería... usados habrá que descontar de su coste el importe del suelo y acreditar además que no ha estado anteriormente afecto a los incentivos fiscales que priman la inversión, y finalmente, en el caso de rehabilitación servirá incluso el suelo, siempre y cuando se acredite que ese activo usado no haya estado afecto a los incentivos a la inversión.

5. El alquiler vacacional: ¿explotación turística o mero arrendamiento?

Dentro de las actividades con evidente potencial económico en Canarias al socaire de la bonanza en el sector turístico por el incremento de la demanda hay una nueva modalidad que atrae cada vez más a quienes han dotado la RIC: el alquiler vacacional. Hay muchos inmuebles que no pueden ser explotados turísticamente por hallarse en áreas residenciales o en edificios con uso residencial, pero que con la modalidad de “vivienda vacacional” acceden a un nuevo mercado de explotación “semiturística”. Para ello su titular ha de dar de alta la actividad y el inmueble en los patronatos de turismo de los cabildos insulares y en el Impuesto sobre actividades económicas (IAE) correspondiente. Los patronatos no realizan una actividad fiscalizadora previa, sino que acorde a la normativa se limitan a recoger la declaración responsable solicitada y dar de alta el inmueble en esta categoría. Indudablemente, los establecimientos hoteleros y extrahoteleros (de explotación turística en su término tradicional) se han visto perjudicados, reclamado la prohibición del alquiler vacacional al Gobierno de Canarias. El Gobierno, a través de la Ley de Turismo, ha prohibido el uso de estas viviendas en los municipios declarados como turísticos, admitiendo sin embargo que los municipios de esta índole puedan señalar en sus ordenamientos zonas concretas en las que se permita su uso. De hecho, cada

1. Ver Miranda Calderín y Dorta Velázquez (2016). “El control de ayudas en el REF desde una perspectiva crítica y aplicada” en *Los retos del REF*. Las Palmas de Gran Canaria: Colección Cátedra del REF nº 2. Servicio de Publicaciones de la ULPGC.

municipio turístico, como el de Adeje, tiene ya señaladas zonas específicas en que el alquiler vacacional es posible. Pero entiendo que la Comunidad Autónoma no ha concretado o regulado debidamente una actividad que ha ido cogiendo peso específico en las Islas. Los intereses encontrados en esta materia hacen difícil su regulación, pero es imprescindible que se haga con el rigor pertinente.

En su regulación no solo están interesados los propietarios de inmuebles que ven una opción propicia y legítima para sacarle rentabilidad a sus bienes, sino también los constructores y promotores de edificios que observan una excelente posibilidad de colocar sus existencias inmobiliarias por la demanda creciente de este producto, sobre todo por quienes han dotado la RIC y no encuentran otras opciones de materialización. Y es que la DGT en recientes consultas vinculantes 3.756-16 y 3.757-16, ambas de 7 de septiembre, y 4.344-16, de 10 de octubre, admite con matices la posibilidad de afectar a la RIC una vivienda destinada al alquiler vacacional. La primera bien planteada por un compañero en el comité científico de la cátedra del REF, la segunda por un ingeniero y la tercera por una sociedad dedicada a la promoción y explotación de inmuebles.

Las opciones son muy amplias desde el punto de vista estrictamente tributario, puesto que en el caso de que los inmuebles adquiridos sean nuevos, o sean adquiridos usados por PYME, la inversión incluso se considera como inicial, teniendo un tratamiento favorable en el obligado control de ayudas de Estado (intensidad máxima señalada por un porcentaje alto sobre la inversión); e incluso si son usados y adquiridos por una gran empresa la inversión sigue siendo susceptible de su afectación a la RIC, aunque su intensidad tiene como límite el 10% de la cifra de negocios de la entidad. En ambos casos —inmuebles nuevos o usados— la materialización es posible, siempre que en el último no se hayan afectado anteriormente a incentivo alguno a la inversión.

Los matices más importantes señalados por la DGT a los que me refería son básicamente dos: a) que se puede realizar una mera actividad de arrendamiento, debiendo para ello disponer al menos de un empleado (...y vencer, añadimos, todos los problemas derivados de la carga de trabajo, su no alquiler de forma esporádica o permanente por falta de clientela y un sinfín de otras cuestiones interpretadas por la Administración tributaria que hacen prácticamente imposible pasar con éxito la comprobación administrativa de la materialización RIC); y b) como actividad turística, siempre que se presten en el alquiler vacacional los servicios de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos (así lo señalan expresamente las consultas vinculantes)... y otros necesarios para su explotación turística, como el de recepción. La gran ventaja de esa alternativa es que no necesita acreditarse que se realiza una actividad económica de arrendamiento de inmuebles, sino sencillamente una actividad turística, pudiéndose prestar directamente los servicios inherentes con personal propio o subcontratarlo a otras empresas.

Ahora bien, qué sucede cuando se da de alta en el patronato de turismo una vivienda vacacional en los municipios turísticos: que el patronato se limitará a admitir el alta en cumplimiento de la normativa, aun siendo consciente que lo prohíbe expresamente la Ley de Turismo. Prohibir ese uso no es su competencia, sino del Gobierno de Canarias: ¿en ese caso la materialización de la RIC es correcta o no? A mi entender es incorrecta, por incumplir la legislación que regula esa actividad. Es ahí donde existe un incumplimiento de la normativa exigible, por lo que conviene tener presente que solo es posible la inversión RIC en alquiler vacacional en los municipios no turísticos, prestando los servicios turísticos correspondientes y dejando prueba de ello para su futura comprobación administrativa. También es posible en los lugares específicamente señalados por los ayuntamientos en los municipios turísticos, por lo que el abanico de posibilidades se amplía.

Aun así, y habiendo perfilado que desde el punto de vista estrictamente tributario la materialización RIC efectuada con todo el rigor pertinente en un inmueble dedicado al alquiler vacacional es posible, es necesario ponderar el alcance de esta actividad en el campo estrictamente económico y jurídico, máxime a raíz de la buena acogida que en 2016 ha tenido en los sectores de la construcción y promoción inmobiliaria el alcance de las consultas vinculantes, y el evidente rechazo en otros sectores. El alquiler vacacional en Canarias estaba inicialmente pensado para inmuebles aislados que permitieran el alojamiento de turistas en esta modalidad, que para evitar la competencia desleal con

hoteles y apartamentos turísticos se excluye en los municipios turísticos, pero ahora la DGT exige para la afectación de las viviendas vacacionales a la RIC la prestación de una serie de servicios que es muy difícil de prestar en una vivienda, pero sí es más factible en un edificio de viviendas. De tal forma que en el primero de los casos se realizará una actividad de arrendamiento de inmuebles, que la normativa RIC prohíbe expresamente excepto que se realice una actividad turística, como parece ser el alquiler vacacional; y que en la segunda de las alternativas —que se presten todos los servicios exigibles— se considera directamente una actividad de explotación turística en la modalidad de alquiler vacacional o vivienda vacacional. ¿Dónde queda ahora el límite entre un establecimiento hotelero, apartamentos turísticos y el alquiler vacacional?, ¿no es mucho más fácil destinar un edificio de viviendas a alquiler vacacional que a apartamentos de explotación turística u hotel, al ser su normativa mucho más laxa y flexible?, ¿qué diferencia hay entre un edificio de viviendas con restaurante, recepción y camareras de piso y un edificio de apartamentos turísticos?, ¿qué van a decir los sectores negativamente afectados si esta modalidad cobra auge como es de esperar?, ¿qué van a objetar los que ven una oportunidad para culminar con éxito sus promociones inmobiliarias si se impide el uso que admite Hacienda? En síntesis, una actividad que debió ser intensamente regulada en su momento y que no se hizo, ¿qué va a hacer el Gobierno de Canarias al respecto? La decisión no es fácil, puesto que duda cabe que el tenor de las tres consultas vinculantes de la DGT amplía considerablemente las opciones de materialización RIC y dinamiza el sector de la construcción, promoción y alojamiento, con su repercusión positiva en la creación de empleo.

6. Los inmuebles destinados a la explotación o alquiler de bares, cafeterías, restaurantes, rent a car...

El ámbito de aplicación de la Ley 7/1995, de Ordenación del Turismo en Canarias, es regulado en su art. 2, y no solo comprende las actividades de alojamiento turístico de cualquier tipo, sino también las actividades y servicios de restauración, bares, cafeterías, turismo activo, intermediación turística, balnearios, piscinas, parques acuáticos, zoológicos, botánicos, excursiones aéreas y marítimas y las llamadas actividades turísticas complementarias: atracciones y espectáculos, salas de fiesta, discotecas, organización y asistencia a congresos y cualquier otra actividad que comprenda servicios relacionados directa o indirectamente con el turismo y que sea calificada como turística por el Gobierno de Canarias. No soy un especialista en esos sectores, pero sirva la descripción anterior para destacar que la actividad turística no es solo el alojamiento turístico, sino un sinfín más de actividades relacionadas con el turismo.

En relación con la RIC, comentamos antes que el art. 21 del Reglamento cambia sustancialmente uno de los requisitos de la Ley 19/1994: que el arrendador tuviese la consideración de empresa turística por otro más efectivo: que el inmueble afecto se destine a una actividad turística, que no solo comprende el alojamiento turístico, sino toda la batería de actividades expuestas, que sintetizamos en el título de este epígrafe como “bares, cafeterías, restaurantes, rent a car, etc.”. Esta puntualización reglamentaria lleva a que lo analizado en el epígrafe 3 respecto a la actividad de alojamiento turístico sirva también para la explotación de un restaurante, cafetería, bar o rent a car, que se arriende o explote directamente, de manera que se repiten las opciones de materialización RIC, que sintetizamos a continuación:

• Si el inmueble se dedica al arrendamiento:

- a. La compra y construcción de un inmueble para destinarlo al arrendamiento a quien vaya a ejercer una actividad turística sirve como materialización RIC, excluyendo el importe del suelo.
- b. La compra de un inmueble usado que se destine al arrendamiento a quien vaya a ejercer una actividad turística sirve como materialización RIC, excluyendo el importe del suelo, pero siempre que no haya estado afecto con anterioridad a la RIC/DIC/FPI, y



Conviene tener presente que solo es posible la inversión RIC en alquiler vacacional en los municipios no turísticos, prestando los servicios turísticos correspondientes y dejando prueba de ello para su futura comprobación administrativa

- c. La compra de un inmueble usado que vaya destinarse a la rehabilitación y posterior arrendamiento a quien vaya a ejercer una actividad turística sirve como materialización RIC siempre que no haya estado afecto a la RIC/DIC/FPI y se vaya a rehabilitar, sirviendo entonces el suelo, la construcción antigua y los costes de la rehabilitación.
- **Si el inmueble se dedica a su explotación directa en una actividad turística:**
 - a. La adquisición de un terreno para edificar un inmueble que va a destinarse por su adquirente al concepto ampliado de actividad turística no es válida como materialización RIC.
 - b. Los costes de construcción de un inmueble que va a destinarse por su adquirente al concepto ampliado de actividad turística son válidos como materialización RIC (sin incluir el importe del suelo).
 - c. Si el inmueble que se adquiere para destinarlo directamente a la explotación de una actividad turística es usado hay que descontar de su coste el importe del suelo y acreditar además que no ha estado anteriormente afecto a los incentivos fiscales que priman la inversión.
 - d. Finalmente, en el caso de adquisición de un inmueble para su rehabilitación, servirá incluso el suelo, con independencia de que esté o no en un área en declive, siempre y cuando se acredite que ese activo usado no haya estado afecto a los incentivos a la inversión.

En otras palabras, la adquisición de un inmueble para arrendarlo a un inquilino que vaya a realizar una actividad turística o explotarlo directamente por su propietario en una de estas actividades será apta para la materialización RIC, con independencia de que el local esté o no en un área en declive turístico (art. 21.1.b del Reglamento). Servirá el coste del suelo, de la construcción y de la rehabilitación; y si no se rehabilita, solo el valor de la construcción.

No compartí inicialmente la totalidad del criterio antes expuesto, porque a partir de 1 de enero de 2007 entendía que solo los inmuebles afectos a una actividad turística de alojamiento eran susceptibles de la RIC (con o sin suelo dependiendo de que se rehabilitasen o no); pero después de la publicación del Reglamento, una opción que parecía vedada en la Ley pasó a ser posible como materialización RIC: la compra de inmuebles para destinarlos a su arrendamiento como bares, cafeterías, restaurantes, *rent a car*, etc., esto es, en todas aquellas actividades que se consideren dentro del término "empresa turística". Interpretación que la Inspección respeta y que se sigue en las últimas consultas de la DGT, y que en la actualidad el cambio normativo no obliga a que los locales se encuentren en un área en declive (lo que sí se exige si el arrendatario es un comerciante), sino en cualquier sitio, pero, por supuesto, hay que cumplir con el requisito de personal afecto a la actividad de arrendamiento y toda la serie de aditivos que exige la Inspección sobre la carga de trabajo, que hace extremadamente difícil la opción de invertir la RIC en inmuebles para su arrendamiento.

7. Los inmuebles destinados a actividades comerciales para su explotación directa o arrendamiento, con o sin rehabilitación

La materialización de la RIC en inmuebles destinados a la actividad comercial ha sido otro de los conceptos difíciles de interpretar, tanto en la normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014 como en la actualidad. Recordemos que desde 2007 entró en vigor la interdicción de arrendar inmuebles en general si estaban afectos a este incentivo fiscal, existiendo no obstante la excepción aplicable a *las zonas comerciales, y a las actividades turísticas... cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico, situadas ambas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive*... La redacción dada por el prelegislador era una perla más a las que nos tiene acostumbrado, separando por una coma las zonas comerciales y las actividades turísticas, de tal forma que no se sabía si la materialización en suelo de una zona comercial exigía que estuviese en un área en declive o si existía o no la obligación adicional de que se rehabilitase la zona comercial. Todo ello en contraposición con las actividades turísticas, supuestamente las que más se primaban fiscalmente con la modificación legal, que exigían su situación en un área en declive y la rehabilitación. Y en caso de que alguien tuviese la clarividencia de interpretar correctamente la norma, faltaba aun un esfuerzo adicional para saber en qué consistía el proceso de rehabilitación de un inmueble, puesto que la norma aplicable a partir de 1 de enero de 2007 eliminaba los porcentajes del coste de rehabilitación sobre el valor catastral de la edificación que existían hasta ese momento.

Mi opinión era que la filosofía del cambio normativo, expresada en el preámbulo del R.D.L. 12/2006, suponía una clara limitación al suelo de posible afectación a la RIC, que se excluía salvo en determinados supuestos, entre los que estaban los inmuebles afectos a rehabilitación. Por tanto, entendía que para que el suelo sirviese como materialización en una zona comercial era necesaria la rehabilitación del inmueble, e incluso que era obligada dicha rehabilitación para que el inmueble comercial afecto se pudiera arrendar dentro de una actividad económica. No obstante, existían otras opiniones no tan exigentes, pero como señala Pérez Santana, *de la letra de la ley no quedaba claro si en el caso de zonas comerciales era necesaria la rehabilitación del inmueble o no para que fuera admisible el suelo como materialización apta para la RIC*².

Con ánimo de clarificar la rehabilitación y la normativa RIC, la Ley 2/2011 de Economía Sostenible introdujo un cambio notable con efecto retroactivo al 1 de enero de 2007. En él se separaban las zonas comerciales y las actividades turísticas, y se indicaba cuándo existía rehabilitación, dependiendo de que los inmuebles estuviesen o no en un área en declive. Respecto exclusivamente a las inversiones en zonas comerciales, la nueva norma hacía un importante distingo entre las que se encontraban en un área en declive y las que no lo estaban. En las inversiones en suelo que se encontrasen en un área en declive se consideraba apta la inversión sin necesidad de rehabilitación (a diferencia de las actividades turísticas, en las que se exigía que se rehabilitasen los inmuebles), confirmándose así la opinión de los que admitían el suelo en las zonas comerciales sin necesidad de rehabilitación en el periodo 2007-2011; mientras que si la inversión en suelo no se encontraba en un área en declive y su destino era comercial no era apta para la RIC.

Por tanto, desde el 1 de enero de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2014 la inversión en suelo destinado a una actividad comercial era válida como materialización siempre que estuviese situada en un área en declive, sin necesidad de rehabilitación, mientras que no era posible, incluso si se rehabilitaba, cuando se encontraba fuera de un área en declive.

Respecto al arrendamiento de inmuebles dedicados a la actividad comercial, entendiéndola en un sentido amplio, bien se tratase de centros comerciales como de locales independientes, incluso las zonas de aparcamiento, áreas comunes y de equipamiento (art. 23.1 del Reglamento), la normativa lo permitía con las mismas condiciones del suelo,

2. Pérez Santana, M. (2012). "La Reserva para inversiones en Canarias. Análisis de la inversión en suelo y en inmuebles destinados al arrendamiento como materialización de la RIC vigente a partir de 1 de enero de 2007". Revista *Hacienda Canaria* nº 35.

esto es, siempre y cuando estuviesen situados los inmuebles en un área en declive, sin necesidad de su rehabilitación. Por supuesto que había que cumplir las demás condiciones generales de que se ejerciera el arrendamiento como actividad económica, que no existiese vinculación entre las partes y que no se tratase de arrendamiento financiero. La diferencia en la actividad de arrendamiento entre las actividades turísticas y las comerciales era que en las primeras se permitía el arrendamiento con independencia del lugar en que se situase el inmueble, mientras que en las comerciales era necesario que estuviesen en un área en declive.

7.1. El suelo y el arrendamiento de inmuebles afectos a una actividad comercial en la actualidad

Ya analizamos en la actividad turística el nuevo concepto de rehabilitación y las exigencias atribuibles al suelo en la normativa RIC aplicable a partir de 1 de enero de 2015 (tras la publicación del R.D.L. 15/2014, de 19 de diciembre), remitiéndonos al epígrafe 3 para su estudio, concretándonos ahora al suelo afecto a las actividades comerciales y a la posibilidad de arrendamiento de inmuebles afectos a estas actividades en la actualidad.

El art. 27.4.A, quinto párrafo, de la Ley 19/1994 considera inversión inicial las inversiones en suelo, edificado o no, que se destinen a las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación, entendiéndose por tal *las actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones necesarias para ser incorporadas al inmovilizado material como mayor valor del inmueble*. Tenemos por tanto otra cuestión importante en materia RIC: por un lado, se adecúa correctamente el concepto de rehabilitación a la norma contable (recordemos, mayor importe del inmovilizado y una mejora en la capacidad productiva); pero por otro, se abre un nuevo cisma, al separar, entiendo que correctamente, las actividades turísticas de las zonas comerciales. A las primeras se les exige que su adquisición tenga por objeto la rehabilitación, mientras que a las segundas: que las zonas comerciales sean objeto de un proceso de rehabilitación. A mi entender esa división supone un cambio respecto a la redacción dada por la Ley 2/2011, que obliga en la actualidad, para que sirva el suelo en una actividad comercial, a la rehabilitación del inmueble, al igual que sucede en la actividad turística, pero nos encontramos una sorpresa en 2106 en el sentido contrario, expresado además por Tributos en consulta vinculante.

Por el cajón de sastre del art. 27.4.C se repiten las mismas exigencias respecto al suelo, que es válido en las zonas comerciales que sean objeto de rehabilitación.

Y el art. 27.8 de la ley invocada indica que aparte de las condiciones generales (actividad económica, no vinculación entre las partes y que no sea un arrendamiento financiero) señaladas para el arrendamiento de inmuebles, es necesario que los inmuebles se destinen a su uso/arrendamiento en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, en los términos de las directrices de ordenación del turismo en Canarias aprobadas por la Ley 19/2003.

Con estos requisitos legales hay que reinterpretar en la actualidad las opciones de materialización RIC en suelo destinado a una actividad comercial y la posibilidad de arrendamiento de un inmueble afecto a la misma.

Mi opinión es que el legislador hizo una diferencia respecto a la normativa anterior, en el sentido de que la inversión en suelo destinado a una actividad comercial es válida como materialización siempre que se rehabilite, desapareciendo la obligación de que se encontrase en un área en declive, puesto que no se menciona ya en la Ley. Serviría por tanto la adquisición de un inmueble comercial en la calle Triana o en la calle Castillo para su rehabilitación, siendo apto tanto el suelo como el coste de la edificación y rehabilitación, siempre que se cumpla el resto de requisitos. Llama, no obstante, la atención que el cambio legal no se reflejase en el Reglamento, que sigue haciendo referencia a las áreas en declive en el art. 21.1.d): al desarrollo de actividades en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, y en el art. 23 Delimitación de zonas comerciales y de áreas cuya oferta turística se encuentra en declive, que hace mención a los núcleos turísticos que se señalan en las directrices de ordenación turística.



La adquisición de un inmueble para arrendarlo a un inquilino que vaya a realizar una actividad turística o explotarlo directamente por su propietario en una de estas actividades será apta para la materialización RIC, con independencia de que el local esté o no en un área en declive turístico

La combinación Ley actualizada y Reglamento sin actualizar es fatídica a la hora de interpretar qué es lo que pretendió el legislador con el cambio de 2014 respecto al suelo en las actividades comerciales: ¿Es necesaria la rehabilitación de un inmueble afecto a una actividad comercial para que se incluya el suelo en la materialización? ¿Es necesario que el inmueble esté en un área en declive como señala el Reglamento, cuando la Ley eliminó esa exigencia? Mi opinión, repito, es que sí es necesaria la rehabilitación, con independencia de que el inmueble esté o no en un área en declive turístico, pero veremos que la DGT no lo interpreta así en 2016.

Reconozco que en el periodo 2007-2011 había interpretado la normativa anterior de otra forma, opinando que era necesaria la rehabilitación de inmuebles destinados a la actividad comercial en áreas en declive, pero la retroacción de los aspectos señalados en la Ley 2/2011 respecto a la no obligación de rehabilitar en áreas en declive me obligó a cambiar de criterio hasta el 31 de diciembre de 2014, volviendo de nuevo al mismo tras la publicación del R.D.L. 15/2014. Fuera del contexto de la rehabilitación, la inversión en suelo afecto a la actividad comercial y el arrendamiento de los inmuebles comerciales no debía ser posible, pero durante 2016 hemos conocido dos opiniones cualificadas al respecto: la de Florido Caño y la de la DGT. La primera en el sentido de lo que pregonamos, y la segunda en claro sentido contrario, pero haciendo una interpretación más ventajosa para el contribuyente.

La DGT en consulta vinculante V 418-16, de 3 de febrero, responde a una serie de cuestiones relacionadas con la compra de terrenos dentro y fuera de áreas en declive turístico para construir locales comerciales y arrendarlos. El primero de los terrenos es el de una nave ya construida, que se va a demoler, y que está en un área cuya oferta turística está en declive; el segundo está sin construir y fuera de un área en declive, mientras que en el tercer caso se trata de un local usado en un área en declive que se quiere rehabilitar. En los dos primeros casos, a mi entender, se trata de la adquisición de un terreno para construir un centro comercial (los costes de demolición de la nave serán mayor importe del terreno), no de la rehabilitación de un centro existente, por lo que habría que excluir el suelo del proceso inversor para la materialización RIC. Se trataría, también en ambos casos, siempre en mi opinión, de una inversión inicial de creación de un nuevo establecimiento: *en particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica* (art.8.1 del Reglamento). En el tercer caso —el de la adquisición de un local usado para rehabilitarlo en un área en declive— sí sería válida la inversión en el suelo a nuestro parecer.

La DGT alude correctamente a la norma de valoración 3ª del Plan General de Contabilidad de 2007 para definir qué es un proceso de rehabilitación (que suponga un aumento de la capacidad, productividad o alargamiento de la vida útil) y concluye que efectivamente se está en los dos primeros casos ante una inversión inicial por creación de establecimiento, y en el tercero ante una inversión inicial por ampliación de un establecimiento. Pero la sorpresa o innovación surge cuando textualmente indica: *Por tanto, en la medida en la que las inversiones de las letras a) y c) se encuentra ubicadas en zonas comerciales que son objeto de rehabilitación, en los términos definidos en el artículo 23 del Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, la adquisición del suelo tendrá la consideración de inversión inicial*. Es decir, considera que en el primero de los casos (compra de una nave para su demolición) ¡el suelo es válido como materialización RIC!, cuando opinamos lo contrario. En el tercero, adquisición de un local usado para su rehabilitación, coincidimos.

También surge la sorpresa o innovación cuando la DGT se refiere al segundo caso, el de la compra de un terreno para construir un centro comercial, en el que también admite el suelo como inversión inicial afecta a la RIC, motivándolo en que el contribuyente lo va a destinar a la actividad turística, cuando en la cuestión planteada no se dice nada al respecto (solo que es una empresa turística), y que la construcción de locales comerciales supone una mejora del terreno adquirido. No puedo estar tampoco de acuerdo con ese criterio, pero ambos los califiqué de “sorpresa o innovación”, por lo que procede que realice las matizaciones correspondientes.

Sorpresa como equivalente a lapsus, en el sentido de que puede haber existido un error en la interpretación de la normativa, que la DGT corregirá oportunamente en esta o posteriores consultas; pero también puede tratarse de una innovación, de una interpretación más flexible de la norma en relación con el suelo, que es bienvenida, pero que no queremos que suceda lo mismo que con el plazo de materialización de personas físicas, señalado en cuatro años por la DGT en consultas vinculantes, y rebajado a tres años por el TS con efectos *ex tunc*, agravados por la poca sensibilidad del Departamento de Gestión tributaria de la AEAT en Canarias, que incluso sanciona en los expedientes de comprobación de dicho plazo, cuando las personas físicas siguieron a raja tabla el criterio administrativo expresado por Tributos. Tampoco los responsables de la AEAT en Canarias han sabido reconducir las sanciones impuestas por Gestión, que están pendientes de resolución en el TEAR.

Si hay innovación hemos de reinterpretar la norma en un triple sentido. El primero, que no hace falta rehabilitar por el adquirente un inmueble dedicado a la actividad comercial en un área en declive, sino que es la Administración pública quien ha de rehabilitar el área; cuestión que a mi entender se aleja completamente del deseo del legislador. El segundo, que no solo sirve el suelo en los casos de rehabilitación, sino también en la nueva construcción, en la que la DGT lo ha admitido porque supone “una mejora del terreno adquirido”; y el tercero, que la actividad de arrendamiento comercial realizada por una entidad turística es una actividad turística, cuando sabemos que no es así: si se alquila el local a una cafetería será una actividad turística, pero si se arrienda a una boutique de ropa, a un supermercado, etc., no lo será.

Demasiadas innovaciones me parecen y demasiados los efectos colaterales para que podamos interpretar así la normativa. El ejemplo más claro lo tenemos en la nueva construcción de hoteles y establecimientos turísticos, en los que siguiendo el mismo criterio de la DGT valdría el suelo como materialización RIC, cuando todos sabemos que el legislador lo prohibió en diciembre de 2006. Habrá que estar al tanto de las nuevas resoluciones de la DGT al respecto o pedir una clarificación expresa en esta materia, porque aporta más sombras que luces en una temática siempre difícil de interpretar.

La opinión de Florido Caño la conocemos a través de sus comentarios a esta consulta³, llamándole poderosamente la atención el tratamiento que parece darle la DGT al suelo. Primero corrobora que la Ley 2/2011 de Economía Sostenible matizó que para las zonas comerciales que estuviesen en un área en declive no era necesaria la rehabilitación, como sucedía con las actividades turísticas. Segundo, recuerda las vicisitudes de dicha Ley al no contemplar el informe previo de la Comunidad Autónoma y la posterior ratificación de la modificación del art. 27 de la Ley 19/1994 por la Ley 28/2014; y tercero, repasa la legislación actual en cuanto a la aptitud del suelo destinado a las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación y a las actividades turísticas que lo destinen a la rehabilitación. Entrando ya en sus cualificados comentarios, llega a las siguientes conclusiones:

- a. Que había interpretado el cambio normativo del R.D.L. 15/2014 en el sentido de que la validez del suelo se producía en las actividades comerciales cuando se sometían los inmuebles a un proceso de rehabilitación, con independencia de que estuvieran o no en un área en declive; mientras que hasta el 31 de diciembre de 2014 era necesario que se encontrasen en un área en declive, sin ser obligatoria su rehabilitación. Opinión que coincide con la que en su día manifesté: *Por tanto, ya no es necesario que las zonas comerciales en que se materialice la RIC*

3. Florido Caño, R. (2016). “Resumen de consultas de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda que afectan al REF en el ámbito de la imposición directa”. Revista *Hacienda Canaria* nº 45.

*estén situadas en un área en declive, sino que sea suficiente con que sean rehabilitadas, con independencia de dónde se encuentren*⁴. Sin embargo, ambas opiniones difieren del criterio de la DGT como expliqué antes.

- b. Que la rehabilitación que predica la DGT en la consulta no es la que tiene que hacer el contribuyente con el inmueble afecto a una actividad comercial en una zona en declive, sino que *parece* ser la que han de abordar las autoridades en dicha área.
- c. Que no entiende cómo Tributos considera los locales comerciales que se van a construir en un terreno como afectos a una actividad turística cuando el consultante afirma que su destino será el mero alquiler. Tampoco lo entiende quien suscribe, como manifesté antes.
- d. Y finalmente, que le preocupa la proyección del criterio de la DGT sobre que la construcción de locales supone una mejora del inmueble a efectos de incluir el suelo en la actividad turística, que supondría que es apto incluso en los hoteles de nueva planta, cuando su criterio es que solo es válido en los establecimientos turísticos que se rehabiliten. Criterio con el que nuevamente coincidimos.

En síntesis, que suscribo los comentarios de Florido Caño en cuanto a las repercusiones de la consulta de la DGT en el campo de la adquisición de inmuebles en la actividad comercial y su proyección a las actividades turísticas. El estado de la cuestión queda muy confuso después de la consulta, pero no obstante he de remarcar nuevamente mi criterio: ¿Sirve el suelo para construir un centro comercial como inversión RIC? En mi opinión no. ¿Sigue siendo necesario que se rehabilite para que sirva el suelo en la compra de un inmueble comercial? En mi opinión sí. No obstante estaría encantado de cambiar de criterio, puesto que favorece las opciones de los contribuyentes si la DGT quiere innovar en esta materia, pero por favor que lo haga fundamentándolo correctamente para que no vuelva a ocurrir lo del plazo de materialización de personas físicas. Mientras, solo podemos esperar a saber cuál es el criterio correcto a adoptar, recomendando prudencia a la hora de afectar nuevamente el suelo a la RIC al margen del proceso de rehabilitación de inmuebles e invitando al Gobierno de Canarias que impulse la aclaración en esta materia.

8. Los locales alquilados en centros comerciales explotados conjuntamente

Por si no fuera poca la complejidad que existe en la rehabilitación y arrendamiento de inmuebles comerciales, comentamos ahora lo que está sucediendo en la comprobación en esta materia.

Una práctica cada vez más habitual es la de adquirir locales en un centro comercial y encargar su explotación a través de un modelo cerrado a la comunidad de explotación del centro comercial, que a su vez encomienda su gestión a una junta formada por el promotor del centro comercial y otras personas que se encargan de todo lo relacionado con la actividad de arrendamiento y explotación del centro comercial. La mayoría del resto de comuneros que no están en la junta casi se limita a recibir el importe de su arrendamiento y aprobar o rechazar la gestión una vez al año.

Hasta 2013 la explotación de las comunidades de bienes era una cuestión pacífica a efectos de la RIC/DIC relacionadas con el desarrollo de actividades económicas: si la comunidad realizaba una actividad económica, los comuneros se atribuían un rendimiento económico, con el que a su vez podían dotar la RIC o beneficiarse de la deducción por inversiones en Canarias (DIC). Lo mismo ocurría cuando se materializaba la RIC en un inmueble o parte de él que se explotaba a través de una comunidad de bienes. Si la comunidad realizaba una actividad económica con los inmuebles, se entendía que la inversión era correcta a efectos de la materialización RIC.

4. Miranda Calderín, S. (2015). "Crónica de la RIC 2014". Revista *Hacienda Canaria* nº 42.



En 2013 hay un punto de inflexión en esta materia, puesto que la DGT, a través de la CV 3400-13, de 21 de noviembre, pone trabas a quienes operan a través de comunidades de bienes, exigiendo un elemento nuevo para que se entienda que se realiza una actividad económica: que la gestión económica de la comunidad la efectúen todos los comuneros

Sin embargo, en 2013 hay un punto de inflexión en esta materia, puesto que la DGT, a través de la CV 3400-13, de 21 de noviembre, pone trabas a quienes operan a través de comunidades de bienes, exigiendo un elemento nuevo para que se entienda que se realiza una actividad económica: que la gestión económica de la comunidad la efectúen todos los comuneros. En caso contrario, entiende que solo los que realicen la gestión económica reciben rendimientos de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, y el resto obtiene rendimientos del capital.

El primer argumento de la DGT lo compartimos: *que todos los comuneros o socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos*. Entendemos que aunque se ceda la gestión del inmueble a la comunidad el riesgo empresarial lo sigue asumiendo cada uno de los propietarios. El segundo es más delicado, pero también lo compartimos: *la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad*. Esto es, que no se pueden realizar actividades prohibidas por cualquier normativa aplicable. Tanto la explotación por parte de la comunidad como el arrendamiento específico de cada inmueble han de cumplir con la normativa local y estatal al respecto, que a su vez han de permitir la explotación conjunta de inmuebles. Y el tercero es más novedoso y difícil de compartir: *Por tanto, si sólo algunos de los comuneros o socios desarrollaran la actividad económica, éstos deberán imputarse la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad económica desarrollada. Por lo que respecta al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica, las cantidades satisfechas a éste no tendrían la naturaleza de rendimientos procedentes de la actividad económica, al no derivarse de una actividad económica desarrollada por él, sino de rendimientos del capital*.

El primer matiz que hay que tener en cuenta es que se parte de una cesión de la explotación de los inmuebles a la comunidad, por lo que quien realiza la actividad económica es la comunidad, cuyos rendimientos al ser una entidad en régimen de atribución se imputan a los comuneros con la misma naturaleza de la actividad desarrollada. Pero la DGT parece partir de la premisa de que el comunero que no intervenga en la gestión diaria de la comunidad en realidad no realiza una actividad económica. Ahí está la novedad de esta consulta, que interpreta que los comuneros no gestores reciben rendimientos de capital, incluso los califica de rendimientos de capital mobiliario, cuando en todo caso serían rendimientos de capital inmobiliario. Todo un nuevo frente respecto no solo a la materialización en inmuebles, sino también en cuanto a la dotación, porque si los rendimientos que se atribuyen son de capital no servirán para dotar la RIC:

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes o sociedad civil que desarrolle una actividad económica, los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para que lo hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la entidad en régimen de atribución de rentas. Con ello se quiere decir que todos los comuneros o socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Este desarrollo de la actividad por la entidad procede acotarlo con otra matización: la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad.

De cumplirse dichos requisitos, los rendimientos de actividades económicas se entenderán obtenidos directamente por la entidad en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose a los comuneros o socios según las normas o pactos aplicables y si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales (artículo 89.3 de la LIRPF).

Por tanto, si sólo algunos de los comuneros o socios desarrollaran la actividad económica, éstos deberán imputarse la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad económica desarrollada.

Por lo que respecta al socio que no desarrolla las funciones inherentes a la titularidad de la actividad económica, las cantidades satisfechas a éste no tendrían la naturaleza de rendimientos procedentes de la actividad económica, al no derivarse de una actividad económica desarrollada por él, sino de rendimientos del capital. Teniendo en cuenta que lo que cede el socio es su parte correspondiente al negocio, las cantidades efectivamente satisfechas tendrán a efectos del Impuesto sobre la renta de las personas físicas la calificación de rendimientos del capital mobiliario de los previstos en el artículo 25.4.c) de la LIRPF: Rendimientos derivados del arrendamiento de negocios, a integrar en la base imponible general por aplicación del artículo 48 de la LIRPF.

Correlativamente y por lo que respecta a la socia que desarrolla la actividad económica imputándose la totalidad de los rendimientos de la actividad, las cantidades efectivamente satisfechas al otro socio tendrán, en caso de que el rendimiento de la actividad económica se determine mediante el método de estimación directa, lo que es el caso, el carácter de gastos deducibles para la obtención de los ingresos de la actividad económica realizada, estando sometidos dichos pagos a retención en los términos establecidos en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto.

Y si traigo a colación esta consulta de 2013 es porque en 2015 su criterio ya lo ha aplicado la Inspección de tributos, incoándose importantes actas de disconformidad a los inversores en locales de centros comerciales que habían cedido la explotación a una comunidad de bienes regida normalmente por el propio promotor del centro. La motivación principal es que no han intervenido en el negocio de arrendamiento, limitándose a ceder su explotación a la comunidad y a recibir unas rentas. Estas actas han sido recurridas al TEAR, pero hasta que no se produzca la resolución hay que ser precavidos en esta actividad y aconsejar a los arrendadores la participación directa en la gestión de la comunidad de bienes que explote el centro comercial. De no hacerlo así el peligro es evidente: en una futura comprobación se corre el riesgo de que ni se consideren los locales afectos a una actividad económica a efectos de la RIC/DIC ni se permita que con sus rendimientos se dote la RIC.

9. Conclusiones

1. Sigue siendo posible la materialización RIC en viviendas de protección que hayan sido promovidas por el promotor y que las destine a su arrendamiento durante un mínimo de cinco años. Los inquilinos no pueden ser personas vinculadas con el arrendador, y en el caso de quedarse desocupadas las viviendas en ese plazo deberán ser alquiladas de nuevo dentro de los seis meses siguientes, ampliándose el plazo general de los cinco años por los periodos desocupados. La norma no permite la adquisición de viviendas protegidas para su arrendamiento, solo es posible si el promotor-arrendador es la misma persona.
2. También es posible la materialización en inmuebles (suelo y construcción) que se destinen a su arrendamiento en el sector industrial. El arrendatario es quien ha de ejercer la actividad industrial (capítulo 1-4 del I.A.E.), sin que sea extensible a la construcción, promoción, servicios, agricultura y ganadería. El concepto de inmueble es amplio,

comprendiendo los terrenos destinados a almacenaje o aparcamiento, las oficinas administrativas, instalaciones del personal y las exposiciones comerciales, siempre y cuando sean accesorios de la actividad industrial.

3. En la adquisición de inmuebles usados en general en los que se desee materializar la RIC hay que probar que no se hayan afectado anteriormente a los incentivos fiscales de la RIC y DIC, a los que ahora en 2016 añade la DGT, sin que estemos de acuerdo, el FPI. La carga de la prueba corresponde al adquirente que va a beneficiarse del incentivo fiscal, siendo aconsejable incluir una manifestación del vendedor de que el bien no ha estado afecto, sin que ello sea suficiente si la Administración tributaria demuestra lo contrario.
4. En la adquisición de un establecimiento nuevo destinado al alojamiento turístico para la materialización RIC hay que distinguir entre la adquisición de un terreno y su construcción, en que la inversión será válida excluyendo el importe del suelo; y la adquisición de una edificación sin finalizar o finalizada, pero que no haya entrado en funcionamiento, en que igualmente la inversión será válida excluyendo el valor del suelo. En esta segunda opción hay que calcular el valor del suelo por prorrateo o tasación independiente, puesto que no siempre se especifica en la operación. En ambas, los inmuebles han de estar situados en Canarias, con independencia de que las áreas estén en declive o no, siendo necesario prestar los servicios de alojamiento turístico con empleados propios o empresas externas, y darse de alta como empresa turística.
5. En la adquisición de un establecimiento usado destinado al alojamiento turístico hay que excluir el importe del suelo y probar además que no ha estado anteriormente afecto a los incentivos fiscales a la inversión. Tarea ardua, en la que no es suficiente la manifestación del vendedor en ese sentido, pero sí recomendable.
6. En la adquisición de un inmueble usado para destinarlo a su rehabilitación y posterior uso como establecimiento de alojamiento turístico sirve como materialización tanto el suelo como los costes de adquisición de la edificación y rehabilitación, sin que sea necesario desde 2015 que se encuentre en un área en declive ni que se superen determinados porcentajes de costes de rehabilitación sobre los de la edificación adquirida, pero sí que se cumpla el concepto contable de rehabilitación, que exige que se incremente su capacidad, productividad o vida útil.
7. En todos los casos anteriores hay que tener en cuenta si la inversión puede considerarse "inicial" o no. Si es una inversión inicial el control de ayudas de Estado se hará en función de un porcentaje sobre la inversión, mientras que si no lo es, se considera la RIC una ayuda de funcionamiento y el control se efectuará con el límite de intensidad del 10% de la cifra de negocios del contribuyente.
8. El alquiler vacacional es una nueva modalidad de actividad semiturística que ha santificado la DGT en 2016 como apta para la materialización, pero con importantes matizaciones: a) si no se efectúan los servicios propios del alojamiento turístico se considera una actividad de arrendamiento de inmuebles, que tendrá que superar todos los escollos para que sea una actividad económica, inclusive la casi insalvable carga de trabajo que exige la Administración tributaria, y b) si se efectúan todos los servicios del alojamiento turístico se considerará una actividad económica de servicios y no de arrendamiento de inmuebles, pero hay que ser conscientes de que en la práctica es muy difícil prestar todos esos servicios en un solo inmueble. Sí es más fácil prestarlos en un edificio de viviendas, pero en ese caso ¿dónde está la diferencia entre un edificio de viviendas con restaurante, recepción, servicio de planta, etc. y un hotel o apartamentos turísticos? No será tan fácil que los organismos competentes permitan esa competencia directa y posiblemente el Gobierno de Canarias tenga que regular más a fondo esta actividad. En cualquier caso, el alquiler vacacional está prohibido en los municipios turísticos, aunque estos pueden señalar áreas determinadas dentro de su territorio en que sea permitido.
9. En inmuebles destinados a la actividad turística en su concepto amplio (bares, cafeterías, restaurantes, *rent a car*, etc.), la materialización RIC también es posible, con independencia del sitio en donde se encuentren, siempre que sea en Canarias. Hay que descontar el valor del suelo, salvo en los casos en que se adquieran los inmuebles

para su rehabilitación, y tener en cuenta los requisitos especiales si el inmueble es usado. Pueden ser explotados directamente por su propietario o arrendados a terceros no vinculados. En ese caso, hace falta acreditar que se realiza una actividad económica de arrendamiento (empleado más carga de trabajo), lo que en la práctica está siendo sumamente difícil.

10. Inmuebles afectos a una actividad comercial. A partir de marzo de 2011, pero con efecto retroactivo a 2007, las inversiones en inmuebles comerciales situados en un área en declive turístico se consideraban aptas como materialización, incluyendo el suelo, incluso sin necesidad de que se rehabilitasen. Ello permitía la explotación directa de esos locales por su propietario y el arrendamiento a terceros como una actividad económica, siempre que estuviesen en un área en declive.

11. Inmuebles afectos a una actividad comercial en la actualidad. El concepto de inmueble comercial era ya amplio en la legislación anterior, incluyendo centros comerciales, locales independientes, zonas de aparcamiento, áreas comunes y de equipamiento, etc. y después de la última reforma legislativa sigue igual. El cambio notable a partir de 2015 se produce en la necesidad de rehabilitar el establecimiento comercial para que el suelo sea apto como materialización RIC, pero ya sin la obligación de que esté en un área en declive turístico. De esa forma tanto se pueden explotar los inmuebles comerciales directamente por su propietario como arrendarlos a un tercero. Si se adquiere un establecimiento comercial y no se rehabilita, habría que excluir de la materialización el importe del suelo y cumplir los requisitos exigibles a la compra de bienes usados.

12. No obstante, la DGT expresa en CV 418/2016 una opinión diferente y más ventajosa para el contribuyente, admitiendo como materialización RIC el importe del suelo en un área en declive sin necesidad de rehabilitación, solo por el hecho de que esté en una zona necesitada de ella. Es decir, que la rehabilitación la han de hacer las autoridades competentes, no el contribuyente. También motiva la aptitud del suelo porque la construcción de locales comerciales supone una mejora del terreno adquirido, sembrando con ese criterio las dudas en el sector turístico: ¿no supone la mejora del terreno la construcción de un hotel?, ¿lapsus de la DGT o innovación interpretativa que flexibiliza la norma? Recomendando prudencia a la hora de aplicar este nuevo criterio.

13. Finalmente, en el caso de locales comerciales hay que tener especial cuidado en su explotación a través de comunidades de explotación, porque se ha comenzado a exigir que se realice directamente una actividad económica por los comuneros, una participación activa en la gestión diaria de la comunidad, sin que sea suficiente, como lo era hasta 2013, que la comunidad de bienes realice esa actividad.

La importancia del principio de transparencia en el marco presupuestario actual

Olga Carreras Manero / Sabina de Miguel Arias

Profesoras Contratadas Doctoras. Universidad de Zaragoza

Resumen

El presente trabajo aborda el principio de transparencia presupuestaria, el cual presenta una especial relación con la sostenibilidad financiera en el marco de las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria. En concreto, comenzaremos haciendo alusión al fundamento que el referido principio presenta en este instante, para pasar a examinar, acto seguido, la evolución normativa del mismo, así como su regulación vigente. Con posterioridad, abordaremos su incidencia en las distintas fases presupuestarias y las obligaciones de información que, a estos efectos, han venido a establecerse. Para finalizar, haremos mención a las consecuencias derivadas del incumplimiento del principio de transparencia presupuestaria.

Abstract

This paper analyses principle of budgetary transparency, which is related to financial sustainability and budgetary stability. In particular, we will study specific legal basis and regulatory developments of that principle. Then, its involvement in budgetary phases will be examined, also as reporting obligations set out in budgetary transparency. Lastly, we will focus on the consequences of the breach of principle of budgetary transparency.

Palabras clave

Principio de transparencia. Derecho Presupuestario. Obligaciones de información.

Keywords

Principle of transparency. Budgetary law. Reporting obligations.

Sumario

1. Introducción
2. El concepto y fundamento del principio de transparencia presupuestaria
3. Antecedentes normativos y regulación actual
4. Incidencia del principio de transparencia en las fases del presupuesto
5. Obligaciones de información de las distintas Administraciones públicas
 - 5.1. Estado
 - 5.2. Comunidades Autónomas
 - 5.3. Entidades Locales
6. Consecuencias derivadas del incumplimiento del principio de transparencia presupuestaria
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

En las últimas décadas las cuestiones relativas a la transparencia presupuestaria han ido en aumento, pues las mismas han sido impulsadas por organismos internacionales que han desarrollado distintos códigos de transparencia fiscal¹.

Por su parte, también las dificultades financieras y la crisis económica acaecida a lo largo de los últimos años han incidido de forma clara en el desarrollo de importantes principios presupuestarios como la estabilidad, la austeridad y la transparencia en la gestión de los fondos públicos, y así ha quedado constatado a través de la modificación operada en el artículo 135.5 de la Constitución y de la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (en adelante, LOEPSF)².

En términos generales, los *principios de transparencia y publicidad* de las Administraciones públicas se hallan interrelacionados y encuentran su fundamento constitucional en la letra b) del artículo 105 de nuestra Carta Magna, a tenor del cual “La ley regulará: (...) El acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas”³.

Siendo esto así, hay que señalar que el alcance de la transparencia no sólo se ciñe, en sentido estricto, a lo que atañe al ámbito presupuestario, puesto que aquél se extiende a la totalidad de las parcelas de la actividad pública. Ahora bien, en el presente trabajo nos centraremos –dadas las características del mismo– en su desarrollo en sede económico-presupuestaria y en su especial relación con la sostenibilidad financiera en el marco de las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria.

En este sentido, dicho principio resulta esencial a la hora de mejorar la confianza en el correcto funcionamiento de la Administración pública, como instrumento que permite llevar a cabo un seguimiento de la situación económico-financiera y el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y las obligaciones fiscales derivadas de la pertenencia a la Unión Europea⁴.

A este respecto, comenzaremos haciendo alusión al fundamento que el referido principio presenta en este instante, para pasar a examinar, acto seguido, la evolución normativa del mismo y su regulación vigente. Con posterioridad,

1. Así, tanto la OCDE como el FMI han llevado a cabo actuaciones en este sentido. Vid. OCDE: *Fiscal Transparency-Overview*, París, 1999 y FMI: *Manual de transparencia fiscal*, Washington D.C., 2001 y *Código de Buenas prácticas de transparencia fiscal*. En concreto, el FMI ha venido elaborando informes que certifican las prácticas de transparencia fiscal y efectúan recomendaciones para su mejora (Informes sobre la Observancia de Normas y Códigos –ROSC–), los cuales, en un primer instante, se centraron en cuatro áreas: calidad de funciones y obligaciones del sector público; disponibilidad pública de la información sobre la actividad fiscal del Gobierno; garantías de integridad de la información y actividad presupuestaria abierta. Así, esta última cuestión comporta que la documentación presupuestaria debe especificar los objetivos de política fiscal, el marco macroeconómico, las medidas de política en que se funda el presupuesto y los principales riesgos fiscales identificables. Junto a lo anterior, y a partir del año 2001, los informes del FMI han evolucionado para efectuar valoraciones más concretas (incluyendo cuestiones como la balanza de pagos y cuentas financieras de las Administraciones públicas). Vid. VELARDE FUERTES, J.: “La transparencia de las Leyes Generales Presupuestarias como elemento esencial para el control externo de los ingresos y gastos de la Administración Pública”, *Revista Española de Control Externo*, vol. 10, núm. 29, 2008, pág. 85.
2. Cfr. RAMOS CARVAJAL, E.: “Un paso más en el proceso de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Especial incidencia en las Comunidades Autónomas”, *Revista Jurídica de Asturias*, núm. 36, 2013, pág. 135.
3. A estos efectos, el *principio de publicidad* implica una determinada acción para la Administración, en aras a comunicar a los ciudadanos diferentes aspectos de su actuar; en cambio, el *principio de transparencia* conlleva la apertura de los actos de la Administración y el tratamiento de la información para su ejecución (DAVARA RODRÍGUEZ, M.Á.: “Conceptos básicos sobre el principio de transparencia en las Administraciones Públicas”, *El consultor de los Ayuntamientos*, núms. 15-16, 2014).
4. LÓPEZ ARIAS, M.C.: “Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Principales novedades en el ámbito de las Administraciones locales”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 1, 2013.

abordaremos la cuestión de su incidencia en las distintas fases presupuestarias –elaboración, ejecución y control– y las obligaciones de información que, en relación con aquél, han venido a establecerse. Para finalizar, haremos mención a la responsabilidad derivada del incumplimiento del principio de transparencia presupuestaria.

2. El concepto y fundamento del principio de transparencia presupuestaria

En términos generales, el principio de transparencia presupuestaria se traduce en el suministro de una *información suficiente y adecuada* por parte de los Presupuestos de las Administraciones públicas, así como de sus efectivas liquidaciones, encontrándose relacionado con las exigencias de buen gobierno y el desarrollo de políticas económicas bien fundadas⁵.

En lo que atañe al *fundamento* del principio de transparencia presupuestaria, debemos indicar que se trata del requisito esencial para garantizar la eficacia de las instituciones presupuestarias, en la medida en que la ausencia de aquél deriva en el incumplimiento de las mismas y dificulta, en gran medida, el análisis del proceso presupuestario por parte de los ciudadanos⁶.

En este sentido, la salvaguarda de la transparencia exige, en lo fundamental, la existencia de unas normas procedimentales adecuadas, si bien la misma no sólo se circunscribe a este ámbito, debiendo reflejarse, a su vez, en la esfera de aquellas reglas presupuestarias que fijan objetivos numéricos⁷.

No obstante lo anterior, cabe poner de relieve que no existe una definición unánime del principio que ahora ocupa nuestra atención, ya que el mismo presenta variadas manifestaciones en función de los elementos presupuestarios que se tomen en consideración, no siendo, en consecuencia, un valor absoluto⁸.

A estos efectos, podemos citar la definición que la OCDE ha venido a elaborar en relación con la transparencia presupuestaria, indicando que *"La transparencia –la difusión de las intenciones políticas, su formulación y su implementación– es el elemento clave del buen Gobierno. La transparencia presupuestaria se define como la plena revelación de toda la información relevante, de modo oportuno y sistemático"*. En suma, tal principio comporta que se permita el fácil acceso, tanto a los ciudadanos como a los mercados financieros, a toda la información necesaria para conocer la política económica del Gobierno⁹.

Sea como fuere, los principios de transparencia y de estabilidad presupuestaria presentan una clara y evidente conexión, de ahí que se haya afirmado que *"un presupuesto transparente (...) limita los incentivos a la «creatividad» financiero-contable y constituye probablemente el mejor soporte de los objetivos de estabilidad presupuestaria"*¹⁰.

5. MARTÍNEZ LAGO, M.Á.: *Temas de Derecho Presupuestario. Hacienda Pública, Estabilidad y Presupuestos*, Colex, Madrid, 2002, pág. 49.
6. BELLOD REDONDO, F.: "Significado y evaluación de la transparencia presupuestaria en las Comunidades Autónomas", *Auditoría Pública*, núm. 45, 2008, pág. 105.
7. BELLOD REDONDO, F.: "Significado y evaluación de la transparencia presupuestaria en las Comunidades Autónomas", *op. cit.*, pág. 105.
8. BELLOD REDONDO, F.: "Significado y evaluación de la transparencia presupuestaria en las Comunidades Autónomas", *op. cit.*, pág. 106.
9. BELLOD REDONDO, F.: "Significado y evaluación de la transparencia presupuestaria en las Comunidades Autónomas", *op. cit.*, pág. 106. En opinión de RUIZ ALMENDRAL (*Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*, La Ley, Madrid, 2008), las obligaciones de información pretenden paliar una de las consecuencias más previsibles del marco jurídico presupuestario, como es *"que se incentive el desarrollo de mecanismos contables para maquillar el presupuesto generando ilusiones fiscales"*, como ocurriría con una *"reducción de gasto en un ejercicio que en realidad suponga gastos futuros"*.
10. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.: *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: La Ley de Estabilidad Presupuestaria en perspectiva*, IEF, Madrid, 2001, pág. 33.



Un presupuesto transparente (...) limita los incentivos a la «creatividad» financiero-contable y constituye probablemente el mejor soporte de los objetivos de estabilidad presupuestaria

De hecho, ya la Exposición de motivos de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante, LGP) indica que la totalidad de los principios rectores del presupuesto –sostenibilidad financiera, plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, responsabilidad y lealtad institucional– se hallan al servicio del principio general de estabilidad presupuestaria, siendo, en concreto, la transparencia “*el elemento garante de la verificación y el escrutinio del cumplimiento de la estabilidad presupuestaria*”.

Así, a juicio de MONASTERIO ESCUDERO y FERNÁNDEZ LLERA, la transparencia constituye un requisito esencial para el funcionamiento eficiente del sector público, resultando fundamental para la consecución de la estabilidad presupuestaria; de hecho, la transparencia comporta efectos positivos, pues refuerza la disciplina de mercado y obliga a los gobiernos a cuidar su reputación en materia financiera¹¹.

Ahora bien, junto a lo anterior, debemos reseñar que existen *otras dimensiones* de la transparencia presupuestaria, como, por ejemplo, la información sobre la naturaleza y la definición de los objetivos, los agentes afectados, la asignación de responsabilidades, las razones de la elección de dichos objetivos, los costes de su consecución y la explicación de las desviaciones¹².

Por lo demás, es preciso tener en cuenta que, ante una ausencia de transparencia, nos encontraremos ante situaciones de “*ilusión fiscal*”, en la medida en que se va a limitar la información disponible, sobreestimando el crecimiento económico y la previsión de ingresos, lo cual puede dar lugar a un aumento del gasto y del déficit público¹³.

3. Antecedentes normativos y regulación actual

Una vez efectuado lo anterior, y pasando ya a estudiar la *evolución normativa* del principio de transparencia presupuestaria, cabe señalar, en primer lugar, que el mismo vino a recogerse de forma explícita en la redacción originaria de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria (en adelante, LEP)¹⁴.

A este respecto, la referida norma reguló, en su momento, los principios de estabilidad presupuestaria, plurianualidad, *transparencia*, y eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, si bien no se efectuó un desarrollo completo y exhaustivo del principio objeto de nuestro estudio, en la medida en que la única previsión que vino a llevarse a cabo al efecto fue que “*Los presupuestos de los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley y*

11. MONASTERIO ESCUDERO, C., y FERNÁNDEZ LLERA, R.: “La insoportable levedad del principio de transparencia presupuestaria”, contribución presentada al XII Encuentro de Economía Pública: Evaluación de las Políticas Públicas, Palma de Mallorca, 3 y 4 febrero 2005, pág. 28.

12. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.: *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: La Ley de Estabilidad Presupuestaria en perspectiva*, op. cit., pág. 67.

13. A juicio de BELLOD REDONDO (“Significado y evaluación de la transparencia presupuestaria en las Comunidades Autónomas”, op. cit., pág. 106), tales comportamientos van a generar una “*contabilidad creativa*”, la cual se ha definido como el “*conjunto de prácticas que permiten reducir el cómputo del déficit público o del endeudamiento sin que se haya producido en realidad un incremento de la riqueza neta del sector público*”.

14. Asimismo, también vino a incluirse dicho principio en el artículo 26.1 de la LGP.

sus liquidaciones deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación del cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria" (art. 5 LEP).

Ya con posterioridad, la Ley de Estabilidad Presupuestaria del año 2001 fue modificada por la Ley 15/2006, de 26 de mayo, regulando las obligaciones de suministro de información para desarrollar con mayor decisión el principio de transparencia, puesto que –como indicaba su Exposición de motivos– la aplicación de dicho principio había sido deficiente en algunos casos.

En este sentido, es preciso tener en cuenta que la transparencia resulta esencial en la ejecución y liquidación de los Presupuestos, constituyendo una herramienta fundamental *"para disciplinar las decisiones de los gestores de la política económica y permitir el control efectivo de los agentes económicos en su ámbito de actuación y el control democrático de los ciudadanos a través del proceso político"* (Exposición de motivos de la Ley 15/2006, de 26 de mayo).

Más en concreto, la reforma efectuada en el año 2006 precisó las obligaciones relativas a la circulación de información entre los distintos agentes territoriales –tanto directamente, como a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera– y el acceso de los ciudadanos a dicha información. Junto a ello, y en aras de aumentar la transparencia y evitar la confusión entre los objetivos de estabilidad del Estado y de la Seguridad Social, se desagregaron los saldos presupuestarios de tales entes.

Siendo esto así, se dio una nueva redacción al artículo 5 de la LEP, a cuyo tenor *"Los Presupuestos de los sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley y sus liquidaciones deberán contener información suficiente y adecuada para permitir la verificación de la adecuación al principio de estabilidad presupuestaria así como el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y la observancia de las obligaciones impuestas por las normas comunitarias en materia de contabilidad nacional"*.

Junto a lo anterior, la instrumentación del principio de transparencia fue regulada en el artículo 13 de la LEP¹⁵, estableciéndose en el artículo 21 de dicha norma las específicas obligaciones de suministro de información para la aplicación efectiva del citado principio –las cuales, empero, debían ser objeto de desarrollo por orden del Ministro de Economía y Hacienda–¹⁶.

Sea como fuere, dicha regulación se recogió, con idéntico contenido, en el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, el cual fue derogado por la vigente LOEPSF.

15. De acuerdo con el cual: *"1. En aplicación del principio de transparencia, se acompañará al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado la información precisa para relacionar el equilibrio, déficit o superávit presupuestario con el equilibrio, déficit o superávit calculado conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales. En el supuesto de que se prevea incurrir en déficit deberá acompañar, además, una memoria plurianual en la que se muestre que la evolución prevista de los saldos presupuestarios, computados en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, garantiza la estabilidad a lo largo del ciclo. A todo lo anterior se unirán las previsiones relativas a lo siguiente: la necesidad de financiación del Estado, las inversiones de las empresas públicas, la ratio gasto público del Estado en relación con el Producto Interior Bruto nacional y el nivel de Deuda pública en el ejercicio siguiente. 2. El Ministerio de Economía y Hacienda informará al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y a la Comisión Nacional de Administración Local sobre el límite de gasto previsto en el artículo 12 de esta Ley."*

16. Conforme a dicho precepto: *"2. Para la aplicación efectiva del principio de transparencia y de los demás principios establecidos en esta Ley, el Ministerio de Economía y Hacienda podrá recabar de las entidades locales la información necesaria a los efectos indicados en el artículo 5 de esta Ley. 2. La concreción y procedimiento de la información a suministrar serán objeto de desarrollo por orden del Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Comisión Nacional de Administración Local. Esta orden establecerá asimismo el plazo de remisión de la información, que no excederá de treinta días naturales contados desde la finalización del período temporal fijado para las remisiones periódicas, y desde el hecho que determine la variación de datos respecto de la información anteriormente enviada para las remisiones no periódicas."*

Así, esta última Ley ha venido a mantener y reforzar algunos de los elementos integrantes de los principios de la legislación precedente, introduciendo tres nuevos –sostenibilidad financiera, responsabilidad y lealtad institucional–¹⁷, dedicándose su Capítulo V al desarrollo del principio de transparencia (arts. 27 y 28 LOEPSF)¹⁸.

En concreto, y con el fin de mejorar la efectividad del seguimiento y control del principio de estabilidad presupuestaria, dicha norma mejora la cantidad y la calidad de la información disponible y amplía las obligaciones de información de las Administraciones territoriales, junto a lo cual se potencia la publicidad de la información económico-financiera de las Administraciones públicas –centralizada en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas–¹⁹.

En este sentido, la Exposición de motivos de la LOEPSF destaca que “cada Administración Pública deberá establecer la equivalencia entre el Presupuesto y la contabilidad nacional, ya que esta es la información que se remite a Europa para verificar el cumplimiento de nuestros compromisos en materia de estabilidad presupuestaria”. Junto a lo anterior, han de comunicarse las líneas fundamentales de los Presupuestos, ampliándose la información a suministrar a fin de facilitar la coordinación en la actuación económico-financiera en la Administración pública.

Asimismo, cabe señalar que las obligaciones de suministro de información previstas en la LOEPSF se desarrollan en la Orden HAP/2105/2012, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de 1 de octubre de 2012²⁰, creándose la Central de Información económico-financiera de las Administraciones Públicas por obra del Real Decreto 636/2014, de 25 de julio, el cual regula, a su vez, la remisión de información por el Banco de España y las entidades financieras al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Por lo demás, y ya con carácter general, debemos destacar que la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno (en adelante, LTBG), ha venido a establecer obligaciones de publicidad activa para todas las entidades públicas –creando un “Portal de Transparencia” en el ámbito de la Administración General del Estado²¹– y la regulación del ejercicio del derecho de acceso a la información pública, incorporando una serie de obligaciones de buen gobierno y, en especial, un específico régimen sancionador y disciplinario en materia de gestión económico-financiera²².

17. La Exposición de motivos de la LOEPSF viene a señalar que el principio de estabilidad presupuestaria “se refuerza con el de sostenibilidad financiera, que consagra la estabilidad presupuestaria como conducta financiera permanente de todas las Administraciones Públicas. Debe destacarse también la inclusión en la Ley del principio de lealtad institucional, como principio rector para armonizar y facilitar la colaboración y cooperación entre las distintas administraciones en materia presupuestaria”.

18. El artículo 27 de la LOEPSF ha sido objeto de modificación por Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial del sector público.

19. Vid. LÓPEZ ARIAS, M.C.: “Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Principales novedades en el ámbito de las Administraciones locales”, *op. cit.*

20. Norma ésta que ha sido objeto de modificación por la Orden HAP/2082/2014, de 7 de noviembre.

21. Vid. <http://transparencia.gob.es/> y <http://www.consejodetransparencia.es/>. Por su parte, para facilitar la rendición de cuentas de las Entidades Locales y permitir a los ciudadanos tener acceso a la información y conocer la gestión desarrollada se ha habilitado la página web <http://www.rendiciendecuentas.es/>.

22. A título ejemplificativo, el artículo 8 de dicha Ley establece la obligación de dar publicidad, entre otras materias, a todo un conjunto de actos administrativos con repercusión económica o presupuestaria, como contratos, convenios, subvenciones y ayudas públicas, presupuestos, cuentas anuales, informes de auditoría y fiscalización, retribuciones anuales de altos cargos y máximos responsables, indemnizaciones por abandono del cargo, autorización de compatibilidades para el ejercicio de actividad privada de empleados públicos durante y de altos cargos al cesar en sus responsabilidades, declaraciones anuales de bienes y actividades de los representantes locales.

4. Incidencia del principio de transparencia en las fases del presupuesto

Analizada la evolución normativa que atañe al principio de transparencia presupuestaria, debemos abordar, acto seguido, la incidencia del mismo en las distintas *fases del presupuesto*; así, los principios presupuestarios constituyen reglas que disciplinan esta institución tanto en la elaboración, aprobación, ejecución y control del Presupuesto.

A este respecto, el artículo 6 de la LOEPSF viene a señalar que, en términos generales, existe la obligación de proporcionar una *información suficiente y adecuada*, tanto en la contabilidad de las Administraciones públicas, como en sus presupuestos y liquidaciones, para poder verificar la situación financiera de las mismas, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera y, a su vez, de la normativa europea pertinente. Es más, dicho precepto, precisa, por otra parte, que *“los Presupuestos y cuentas generales de las distintas Administraciones integrarán información sobre todos los sujetos y entidades comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley”*.

En este sentido, el principio que ahora centra nuestra atención trata de permitir conocer la verdadera situación de las finanzas públicas a la totalidad de los sujetos con interés en el proceso presupuestario –el Gobierno, el Parlamento, las instituciones de control interno y externo, los mercados y los ciudadanos–, de modo que su contenido debe estar íntimamente conectado con la estructura del proceso presupuestario²³.

De acuerdo con lo anterior, el principio de transparencia conlleva la necesaria compatibilización de la estructura del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (SEC 2010) y la organización institucional que figura en los presupuestos y los ajustes en los sistemas de contabilización de las operaciones²⁴. Así, el propio apartado primero del artículo 27 de la LOEPSF viene a precisar que *“Los Presupuestos de cada Administración Pública se acompañarán de la información precisa para relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del Presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación calculada conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales”*.

Sea como fuere, la normativa hoy vigente ha venido a *ampliar* el significado del principio de transparencia, pues la misma no sólo hace referencia al control del grado de cumplimiento de la estabilidad presupuestaria, sino también a la necesaria *disponibilidad pública* de la totalidad de la información económico-financiera de los sujetos integrados en el ámbito de aplicación de la LOEPSF (art. 6.2)²⁵.

A estos efectos, se obliga a las Administraciones públicas a suministrar *“toda la información necesaria para el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley o de las normas y acuerdos que se adopten en su desarrollo”*, a la vez que se exige garantizar *“la coherencia de las normas y procedimientos contables, así como la integridad de los sistemas de recopilación y tratamiento de datos”* (art. 6.2, párrafo segundo, LOEPSF). A mayor abundamiento, se hallan sometidas a disponibilidad pública las previsiones utilizadas para la *planificación presupuestaria*, así como la metodología, supuestos y parámetros en los que se basen (art. 6.3 LOEPSF).

23. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.: “El Estado y las Haciendas Territoriales frente a los retos de las estabilidad presupuestaria”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 66, 2003, pág. 21.

24. Cfr. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.: “El Estado y las Haciendas Territoriales frente a los retos de las estabilidad presupuestaria”, *op. cit.*, pág. 22.

25. NAVARRO FAURE, N.: “Los principios jurídicos presupuestarios”, en MARTÍNEZ GINER, L.A.: *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 61. Así, el precepto citado en el texto precisa que *“Corresponde al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas proveer la disponibilidad pública de la información económico-financiera relativa a los sujetos integrados en el ámbito de aplicación de esta Ley, con el alcance y periodicidad que se derive de la aplicación de las normas y acuerdos nacionales y de las disposiciones comunitarias”*.

En lo que se refiere ya a la *fase de elaboración y aprobación* del Presupuesto, PASCUAL GARCÍA considera que la base para la credibilidad presupuestaria se halla en la transparencia en la confección de las políticas públicas, en la medida en que con dicha obligación *“se trata de evitar que los objetivos propuestos no enmascaren otros no confesados que son los verdaderamente perseguidos, que no se presenten como fines de interés colectivo los fines particulares que puedan tener los participantes en el proceso presupuestario, primando políticas de Ministerios o de territorios, sin que se ponga de manifiesto su verdadero coste”*²⁶.

Más en concreto, con carácter general el apartado segundo del artículo 27 de la LOEPSF establece la obligación de que las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales remitan al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas –antes del 1 de octubre de cada año– información sobre las líneas fundamentales que contendrán sus Presupuestos, a los efectos de dar cumplimiento a los requerimientos de la normativa europea. Es más, dicho Ministerio podrá recabar información tanto de los proyectos de Presupuestos o de los estados financieros iniciales –con indicación de las líneas fundamentales que se prevean en dichos documentos–, como de sus presupuestos generales y sus cuentas anuales [art. 27.3 a) y b) LOEPSF].

Ahora bien, se ha señalado que la aplicación del principio de transparencia en la fase de presentación y aprobación presupuestaria llega a resultar superflua, pues los principios presupuestarios clásicos permiten ya cumplir la finalidad de suministrar una información *“suficiente y adecuada”*; por consiguiente, es en la *fase de ejecución y liquidación* presupuestaria donde resulta esencial verificar el cumplimiento de la transparencia²⁷.

Por su parte, cabe señalar que la normativa actual distingue, en relación con la *fase de ejecución* del presupuesto, algunas informaciones que han de proveerse periódicamente y otras sin periodicidad. En concreto, y entre la información periódica, ha de hacerse referencia a la que han de suministrar las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, destacando la relativa a las liquidaciones de ingresos y gastos –o, en su caso, balance y cuenta de resultados–, así como cualquier otra información necesaria para calcular la ejecución presupuestaria en términos de contabilidad nacional [art. 27.3 c), d) y f) LOEPSF]. Junto a ello, y con carácter no periódico, también ha de informarse sobre todas las Corporaciones dependientes de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley.

Por fin, y en lo que atañe al *control* del presupuesto, va de suyo que el mismo no puede efectuarse sin la existencia de la información derivada del cumplimiento del principio de transparencia.

De hecho, y con el fin de dar el máximo cumplimiento a dicho principio, la LOEPSF obliga a efectuar la publicación de los informes de seguimiento de los objetivos de estabilidad, de deuda pública y de la regla del gasto (art. 17.5); los planes económico-financieros, planes de reequilibrio y la adopción de las medidas aprobadas con un seguimiento de impacto efectivo (art. 23.5), junto con los informes de seguimiento de los citados planes (art. 24.5).

Sea como fuere, NAVARRO FAURE ha señalado que no resulta, en verdad, preciso establecer un concreto principio de transparencia, ya que su vulneración no puede producirse sin infringir al mismo tiempo las restantes normas sobre elaboración y ejecución presupuestaria, las cuales persiguen que los presupuestos contengan información suficiente para que las Cortes Generales conozcan el contenido de aquéllos²⁸.

26. PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control*, 4ª edición, BOE, Madrid, 2005, pág. 167.

27. NAVARRO FAURE, N.: “Los principios jurídicos presupuestarios”, *op. cit.*, pág. 61.

28. NAVARRO FAURE, N.: “Los principios jurídicos presupuestarios”, *op. cit.*, pág. 62.

5. Obligaciones de información de las distintas Administraciones Públicas

Una vez efectuado el análisis de la incidencia general del principio de transparencia en las fases del ciclo presupuestario, debemos abordar, a continuación, las concretas obligaciones de información que atañen a las distintas Administraciones públicas.

A este respecto, es preciso hacer referencia a la *Central de Información económico-financiera de las Administraciones públicas*, institución ésta que ha sido creada –como ya hemos indicado– por el Real Decreto 636/2014, de 25 de julio, y cuya función esencial consiste en simplificar el acceso a la información pública en cumplimiento del principio que centra nuestra atención²⁹. Siendo esto así, dicha Central se encarga de facilitar la información publicada en el portal del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, la cual es aportada por los distintos centros directivos, quienes son los responsables de los datos, su custodia y su archivo.

5.1. Estado

Comenzando, en primer lugar, por lo que atañe a las obligaciones de información de la Administración General del Estado, la misma debe remitir, de forma periódica y mensual, a las Cortes Generales –con el fin de que dicha documentación se ponga a disposición de los Diputados, Senadores y las Comisiones parlamentarias– los datos correspondientes a la ejecución de los presupuestos, así como la ejecución de los presupuestos de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social (art. 135 LGP).

Junto a lo anterior, debe prestarse también información regionalizada, con periodicidad semestral, acerca del grado de ejecución de la inversión real del Sector Público Estatal (art. 135 LGP).

Más en concreto, y según establece el artículo 136 de la LGP, debe publicarse, con periodicidad mensual, en el Boletín Oficial del Estado la información relativa a las operaciones de ejecución del presupuesto del Estado, de sus modificaciones, operaciones de tesorería y de las demás que se consideren de interés general.

A estos efectos, la Intervención General de la Administración del Estado publicará anualmente en el portal de la Administración presupuestaria, dentro del canal “*Registro de cuentas anuales del sector público*”, la siguiente información contable: la Cuenta General del Estado, la Cuenta de la Administración General del Estado, las cuentas anuales de las restantes entidades del sector público estatal y el informe de auditoría de cuentas (art. 136.2 LGP).

Asimismo, y de forma adicional, deben publicarse resúmenes de la Cuenta General del Estado, de la Cuenta de la Administración General del Estado y de las cuentas anuales de las entidades del sector público estatal que deban aplicar principios contables públicos, así como de las restantes que no tengan obligación de publicar sus cuentas en el Registro Mercantil, señalándose las concretas sedes electrónicas o páginas web en las que estén publicadas las cuentas completas (art. 136.3 LGP).

5.2. Comunidades Autónomas

En lo que se refiere a las obligaciones de información de las Comunidades Autónomas, las mismas se hallan previstas en la LOEPSF, desarrollándose a través de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, lo cual supone un paso más en

29. Siendo esto así, a tenor del artículo 28.1 de la LOEPSF: “El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas mantendrá una central de información, de carácter público, que provea de información sobre la actividad económico-financiera de las distintas Administraciones Públicas”. Junto a ello, el apartado segundo del referido precepto precisa que “los bancos, cajas de ahorros y demás entidades financieras, así como las distintas Administraciones Públicas, remitirán los datos necesarios, en la forma que se determine reglamentariamente”.

la aplicación del principio que ocupa nuestra atención, puesto que se potencia la publicidad activa de la información requerida para hacer posible un mejor control de la gestión pública.

En términos generales, el artículo 27.2 de la referida Ley viene a hacer alusión a la obligación de que las Comunidades Autónomas remitan al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, antes del 1 de octubre de cada año, información sobre las líneas fundamentales que contendrán sus Presupuestos, a efectos de dar cumplimiento a los requerimientos de la normativa europea. Junto a ello, y entre la documentación que han de suministrar aquéllas, la LOEPSF se refiere a la siguiente: proyectos de Presupuestos iniciales o de los estados financieros iniciales, con indicación de las líneas fundamentales que se prevean en dichos documentos; el Presupuesto general, estados financieros iniciales y cuentas anuales; las liquidaciones mensuales de ingresos y gastos de las Comunidades Autónomas; el detalle de todas las Corporaciones dependientes de las Comunidades Autónomas –con carácter no periódico–; y, por fin, cualquier otra información necesaria para calcular la ejecución presupuestaria en términos de contabilidad nacional (art. 27.3).

En este sentido, la remisión de la información económico-financiera se llevará a cabo por parte de la intervención general o unidad equivalente que tenga competencias en materia de contabilidad en cada Comunidad Autónoma [art. 4.1 a) Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre], distinguiéndose entre una serie de informaciones de carácter general –periódicas y no periódicas–, y unas determinadas obligaciones previstas específicamente para las Comunidades Autónomas.

Comenzando por estas últimas, el artículo 13 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, viene a precisar la información que ha de remitirse con carácter anual por parte de las Comunidades Autónomas, especificando, en cada caso concreto, la fecha en la cual habrá de efectuarse el suministro³⁰; por su parte, el artículo 14 contiene el elenco de información que ha de remitirse mensualmente³¹.

Señalado lo anterior, y en lo que se refiere a las obligaciones de información periódicas previstas en la citada Orden, cabe destacar la relativa a los *planes presupuestarios a medio plazo* que han de remitirse antes del 15 de marzo de cada año, los cuales han de incluir información sobre los pasivos contingentes –como las garantías públicas y préstamos morosos–, que puedan incidir de manera significativa en los presupuestos públicos, así como la información necesaria para la elaboración del programa de estabilidad y la relativa a las medidas previstas que permitan la consecución de los objetivos presupuestarios (art. 6 Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre).

Junto a lo anterior, también resulta preciso hacer alusión a la detallada *información* sobre personal que han de remitirse una vez aprobados los Presupuestos y estados financieros, y a la que ha de adjuntarse los datos relativos a la ejecución anual y definitiva de tales gastos de personal³².

30. Así, a título ejemplificativo, deberá remitirse, antes del 31 de marzo, una previsión anual de endeudamiento; antes del 1 de agosto, el límite de gasto no financiero de la Comunidad Autónoma para el ejercicio siguiente con una memoria descriptiva de los principales elementos considerados para la fijación de dicho límite, así como de su composición; antes del 15 de septiembre, las líneas fundamentales de los Presupuestos para el ejercicio siguiente; antes del 20 de noviembre, las Cuentas Anuales del ejercicio anterior; antes del 31 de enero, el contenido completo de los Presupuestos Generales del ejercicio correspondiente; y, por fin, antes del 30 de abril del año siguiente al cual se refiere la información, el cuestionario de información contable.

31. Entre dicha información se incluye: la ejecución del presupuesto en sus distintas fases, el detalle de las obligaciones frente a terceros no imputadas al presupuesto, el saldo resultante de los ingresos y los gastos del presupuesto con la capacidad y necesidad de financiación, el uso dado a las autorizaciones de operaciones de endeudamiento concedidas, las actualizaciones del Plan de tesorería, el período medio de pago a proveedores y la información en materia de morosidad en el pago referida a las entidades públicas.

32. En este sentido, los apartados segundo y cuarto del artículo 7 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, detallan el contenido de tal información, en la cual han de incluirse, entre otras cuestiones, las partidas relativas a todos los entes integrantes del sector público autonómico, las retribuciones de todo tipo, las clases de personal y las dotaciones presupuestarias.

Sea como fuere, la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, también hace alusión a la información no periódica que han de remitir las Comunidades Autónomas, refiriéndose, en concreto, al *plan económico-financiero* y al *plan de reequilibrio* previstos en los artículos 21 y 22 de la LOEPSF (art. 9). A su vez, el artículo 10 de la citada norma se dedica al desarrollo de la información que ha de remitirse cuando la Administración correspondiente cuente con un *plan de ajuste acordado* con el Ministerio de Hacienda y de Administraciones Públicas, indicándose la necesidad de suministrar datos acerca de los diversos extremos del plan y de su ejecución³³.

Por su parte, hemos de hacer mención a las obligaciones no periódicas de suministro de información referidas al *Inventario de Entes Dependientes de la Comunidades Autónomas*, previéndose la obligación de que se comunique la creación, extinción o modificación institucional, estatutaria o financiera de una entidad en el plazo máximo de un mes (art. 11 Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre). A este respecto, vienen a regularse tanto los concretos órganos que se consideran dependientes en estos casos, como la información mínima que ha de remitirse.

Con independencia de lo anterior, y con carácter novedoso, ha venido a incluirse un nuevo artículo 11 *bis* en la norma que centra nuestra atención, el cual se refiere a la *información por incumplimiento del periodo medio de pago a proveedores*. Así, en aquellas situaciones en que el período medio de pago a proveedores de una Administración pública supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad, deberá incluirse en la actualización de su plan de tesorería los datos sobre el importe de los recursos que va a dedicar mensualmente a tal pago, para poder reducir su periodo medio y el importe de las medidas a las que se compromete la Administración para ello.

Ya para finalizar, cabe destacar que el artículo 12 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre recoge una específica cláusula de cierre, de conformidad con la cual *"para cumplir con las obligaciones de información previstas en esta Orden, en particular las que deriven de requerimientos comunitarios, se podrá solicitar cualquier información adicional que resulte necesaria mediante petición singular o mediante modelo normalizado por el órgano competente del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas"*.

5.3. Entidades Locales

Pasando ya a analizar las obligaciones de información de las Corporaciones Locales, debemos remitirnos, al igual que sucedía en relación con las Comunidades Autónomas, a la regulación prevista en la LOEPSF y desarrollada en la ya citada la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre³⁴.

A estos efectos, en este ámbito competencial, la remisión de la información económico-financiera de la totalidad de las unidades dependientes de cada Entidad Local se llevará a cabo por parte de la intervención o unidad que tenga encomendada tales funciones [art. 4.1 b) Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre]³⁵.

33. A estos efectos, la información a remitir en estos casos ha de referirse, al menos, a las siguientes cuestiones: *"a) Avales públicos otorgados y operaciones o líneas de crédito contratadas identificando la entidad, total del crédito disponible y el crédito dispuesto. b) Deuda comercial contraída clasificada por su antigüedad y su vencimiento. Igualmente, se incluirá información de los contratos suscritos con entidades de crédito para facilitar el pago a proveedores. c) Operaciones con derivados. d) Cualquier otro pasivo contingente. e) Análisis de las desviaciones producidas en el calendario de ejecución o en las medidas del plan de ajuste"*.

34. Para un estudio detallado acerca de dicha cuestión, puede consultarse el trabajo de LÓPEZ ARIAS, M.C.: "Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Principales novedades en el ámbito de las Administraciones locales", *op. cit.*

35. En lo que se refiere a las Corporaciones Locales de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra podrán remitir la información económico-financiera de acuerdo con lo previsto en el texto, o a través de la intervención o unidad que ejerza sus funciones en las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, según corresponda (art. 4.4 Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre).



En lo que se refiere ya a la fase de elaboración y aprobación del Presupuesto, “se trata de evitar que los objetivos propuestos no enmascaren otros no confesados que son los verdaderamente perseguidos, que no se presenten como fines de interés colectivo los fines particulares que puedan tener los participantes en el proceso presupuestario, primando políticas de Ministerios o de territorios, sin que se ponga de manifiesto su verdadero coste”

Siendo esto así, hemos de señalar que las obligaciones de información de dichos entes previstas en el artículo 27 de la LOEPSF coinciden con las reguladas, con carácter general, para las Comunidades Autónomas, debiendo, por tanto, remitirse al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, la información acerca del marco presupuestario y de los estados financieros relativa a todo el ciclo presupuestario.

Asimismo, son de aplicación a las Entidades Locales muchas de las obligaciones de información previstas en la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, a las que hemos hecho alusión en el epígrafe anterior, y ello tanto en lo que se refiere a las remisiones periódicas anuales –sobre los planes presupuestarios a medio plazo y sobre personal³⁶– y trimestrales³⁷, como a las no periódicas –plan económico-financiero, plan de equilibrio, plan de ajuste, Inventario de Entes del Sector Público Local y otros requerimientos individualizados–. Más en concreto, dicha información se hará pública a través de la Oficina Virtual de Coordinación Financiera con las Entidades Locales (art. 18 Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre).

Sea como fuere, la específica obligación de suministro de información de las Corporaciones Locales se regula en el Capítulo IV de la referida Orden, el cual contiene el elenco de la información que aquéllas han de remitir con carácter anual (art. 15) y trimestral (art. 16), a lo cual se une el deber de aportar datos referidos a operaciones de préstamo y emisiones de deuda con carácter no periódico (art. 17).

Así, la primera información a remitir alude al *marco presupuestario a medio plazo*, en el que han de quedar enmarcados los presupuestos a elaborar para el año siguiente, y han de comunicarse antes del 15 de marzo del año inmediato anterior (art. 29 LOEPSF). A continuación, deberá notificarse, antes del 1 de octubre del año anterior, las líneas fundamentales del presupuesto o de los estados financieros de año siguiente³⁸.

Asimismo, antes del 31 de enero de cada año, han de remitirse los *presupuestos aprobados y los estados financieros iniciales*, de todos aquellos sujetos y entidades comprendidos en el ámbito de aplicación de la citada Orden. Ahora bien, en la hipótesis en que se acuda al mecanismo de prórroga de los presupuestos del año anterior, la obligación de

36. A este respecto, se regulan una serie de *publicaciones anuales de información*, en relación con los Presupuestos Generales y estados financieros iniciales, que se publicarán en el segundo y tercer trimestre del año, en cuanto a sus datos de avance, y en el cuarto trimestre en cuanto a sus datos definitivos. Asimismo, y con idénticos plazos, se harán públicas las liquidaciones presupuestarias del ejercicio anterior y las cuentas anuales de las entidades sometidas a contabilidad empresarial. Junto a ello, también se publicarán la información anual del subsector Corporaciones locales de un año, así como los informes relativos al cumplimiento de las reglas de estabilidad presupuestaria, deuda pública y regla del gasto (reglas fiscales).
37. En relación con las *publicaciones periódicas de información trimestral*, vienen referidas a la ejecución acumulada de los presupuestos y de los ingresos y gastos de las entidades sujetas a contabilidad empresarial, el informe trimestral del cumplimiento de los plazos de pago, la información trimestral del subsector Corporaciones locales y el Informe sobre la Deuda Viva.
38. De conformidad con el art. 15.1 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, habrá de remitirse la información necesaria para relacionar el saldo no financiero presupuestario con la capacidad o necesidad de financiación según la definición del Sistema Europeo de Cuentas, el informe de Intervención de evaluación del cumplimiento de las reglas fiscales y el estado de previsión de movimiento y situación de deuda.

comunicación se referirá, como es lógico, al presupuesto prorrogado, con las modificaciones derivadas de las normas reguladoras de la prórroga (art. 169.6 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales)³⁹.

Por su parte, y antes del último día del mes siguiente a la finalización de cada trimestre, ha de comunicarse la *información de ejecución trimestral* de ingresos y gastos, incluyendo toda una serie de información presupuestaria actualizada⁴⁰. Asimismo, antes de 31 de marzo del ejercicio siguiente al que se refieran, han de remitirse los presupuestos liquidados y de las cuentas anuales formuladas por los entes sujetos al Plan General de Contabilidad de Empresas o sus adaptaciones sectoriales.

Por fin, y antes de 31 de octubre del año siguiente al ejercicio al que vayan referidas, deben remitirse las cuentas anuales aprobadas por la Junta General de Accionistas u órgano competente, acompañadas, en su caso, del correspondiente informe de auditoría; así como copia de la Cuenta General y la información en materia de personal.

Por lo demás, las entidades locales deberán comunicar en el plazo máximo de un mes desde su formalización, cancelación o modificación, las *operaciones de crédito o riesgo* que concierten, como las emisiones de deuda y operaciones de arrendamiento financiero.

6. Consecuencias derivadas del incumplimiento del principio de transparencia presupuestaria

Por último, es preciso hacer referencia, ya para finalizar este trabajo, a las consecuencias derivadas del *incumplimiento* de las obligaciones de transparencia y suministro de información.

Como es sabido, las funciones de verificación, auditoría y control de la información presupuestaria han venido cayendo, de forma tradicional, en el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado; no obstante, junto a dichos organismos, cabe destacar el papel que asumen, en relación con el cumplimiento del principio que venimos analizando, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscales y el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno⁴¹.

En concreto, el artículo 19 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, señala que el incumplimiento de las obligaciones de remisión de información previstas dará lugar a un *requerimiento de cumplimiento*, y ello sin perjuicio de la posible responsabilidad personal que corresponda.

39. El apartado segundo del artículo 15 de la Orden, incluye, como contenido específico a remitir, la información necesaria para relacionar el saldo no financiero presupuestario con la capacidad o necesidad de financiación según la definición del Sistema Europeo de Cuentas; el informe de Intervención de evaluación del cumplimiento de las reglas fiscales; el estado de previsión de movimiento y situación de deuda; las inversiones previstas en el ejercicio y en los tres siguientes, junto a su propuesta de financiación; y, por fin, la información en materia de personal (art. 7.1 y 2 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre).

40. Como, por ejemplo, el presupuesto en ejecución actualizado, la información sobre el saldo no financiero presupuestario con necesidad de financiación, el informe de Intervención de evaluación del cumplimiento de las reglas fiscales actualizado, el estado de ejecución del anexo de inversiones y su financiación, la información de las obligaciones pendientes de imputación a presupuesto o la situación de los compromisos de gastos plurianuales, así como el informe trimestral de cumplimiento de los plazos legalmente previstos para el pago de las obligaciones.

41. Creados, respectivamente, por la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, y por la LTBG.



En aquellas situaciones en que el período medio de pago a proveedores de una Administración pública supere el plazo máximo previsto en la normativa sobre morosidad, deberá incluirse en la actualización de su plan de tesorería los datos sobre el importe de los recursos que va a dedicar mensualmente a tal pago, para poder reducir su período medio y el importe de las medidas a las que se compromete la Administración para ello

Por tanto, si no se atiende a los plazos, contenido, idoneidad o mecanismo de envío de la información oportuna y necesaria deberá emitirse el pertinente requerimiento de cumplimiento, indicando un plazo, no superior a quince días naturales, en el que deberá procederse a solventar tal situación. Ahora bien, en caso contrario se publicará el incumplimiento y resultarán aplicables las medidas automáticas de corrección que se contienen en el artículo 20 de la LOEPSF⁴².

A estos efectos, si el incumplimiento se produce en el ámbito de una *Comunidad Autónoma*, todas las operaciones de endeudamiento de la misma precisarán de autorización del Estado, la cual podrá realizarse de forma gradual por tramos y será preceptiva hasta que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas constate que ha cumplido con los objetivos de estabilidad presupuestaria, de deuda pública y regla de gasto (art. 20.1 LOEPSF). Igualmente, en tales supuestos la concesión de subvenciones o la suscripción de convenios por parte de la Administración Central con Comunidades Autónomas incumplidoras precisará, con carácter previo a su concesión o suscripción, informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Por su parte, en aquellos casos en que el incumplimiento referido se lleve a cabo por una *Corporación Local*, todas sus operaciones de endeudamiento a largo plazo precisarán autorización del Estado o, en su caso, de la Comunidad Autónoma que tenga atribuida la tutela financiera (art. 20.2 LOEPSF).

Con independencia de lo anterior, ha de destacarse que el artículo 28 de la LTBG ha previsto un específico *régimen sancionador* en materia de transparencia y buen gobierno en la gestión económico-presupuestaria, incluyendo, en su letra k), una infracción muy grave cuando la conducta se califique como culpable, por *"El incumplimiento de las obligaciones de publicación o de suministro de información previstas en la normativa presupuestaria y económico-financiera, siempre que en este último caso se hubiera formulado requerimiento"*.

En cuanto a la *sanción* aplicable en estas hipótesis, el artículo 30 de la referida Ley establece que los sujetos afectados serán destituidos del cargo que ocupen salvo que ya hubiesen cesado y no podrán ser nombrados para ocupar ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un periodo de entre cinco y diez años. Además, se publicará el incumplimiento en el Boletín Oficial del Estado o diario oficial que corresponda y no podrá percibirse, si la llevara aparejada, la correspondiente indemnización por cese en el cargo. En su caso, se aplicará la sanción que corresponda

42. En este sentido, el artículo 27.7 de la LOEPSF señala que *"El incumplimiento de las obligaciones de transparencia y de suministro de información, tanto en lo referido a los plazos establecidos, el correcto contenido e idoneidad de los datos o el modo de envío derivadas de las disposiciones de esta Ley podrá llevar aparejada la imposición de las medidas previstas en el artículo 20"*.



Una de las críticas que puede efectuarse a la normativa actual es que su proliferación no garantiza, en modo alguno, ni su aplicación, ni su cumplimiento efectivo, si bien merece un juicio positivo, eso sí, la posibilidad de acceder a la información pública a través de los distintos portales web establecidos a tal efecto

de conformidad con los criterios establecidos, con carácter general, en el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público⁴³, así como los previstos en el apartado quinto del artículo 30 de la LTBG⁴⁴.

Por lo demás, y como es lógico, hay que tener en cuenta que cuando tales infracciones pudieran ser constitutivas de delito, la Administración pondrá los hechos en conocimiento del Fiscal General del Estado y se abstendrá de seguir el procedimiento mientras la autoridad judicial no dicte una resolución que ponga fin al proceso penal (art. 30.6 LTBG).

A este respecto, en la esfera de las autoridades y funcionarios públicos, se tipifican una serie de delitos de prevaricación, falsificación de documentos públicos o cohecho, junto a lo cual el artículo 433 bis del Código Penal regula el delito de falseamiento de contabilidad por autoridad o funcionario público.

7. Conclusiones

Como hemos venido precisando a lo largo de estas páginas, desde un punto de vista general, la transparencia presenta una importancia fundamental como instrumento para que los ciudadanos puedan valorar, conocer y fiscalizar la gestión de los recursos públicos y ejercer su derecho a la participación.

A este respecto, destaca la regulación detallada de la información que ha de ser remitida y publicada en relación con la elaboración, ejecución y control de los presupuestos de las distintas Administraciones públicas. Ahora bien, una de las críticas que puede efectuarse a la normativa actual es que su proliferación no garantiza, en modo alguno, ni su aplicación, ni su cumplimiento efectivo, si bien merece un juicio positivo, eso sí, la posibilidad de acceder a la información pública a través de los distintos portales web establecidos a tal efecto⁴⁵.

Por último, cabe señalar que el régimen de responsabilidades por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la implementación del principio de transparencia presupuestaria presenta importantes carencias, resultando

43. Cuyo apartado tercero establece que "En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios: a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad. b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora. c) La naturaleza de los perjuicios causados. d) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa."

44. A cuyo tenor, han de tomarse en consideración: "a) La naturaleza y entidad de la infracción. b) La gravedad del peligro ocasionado o del perjuicio causado. c) Las ganancias obtenidas, en su caso, como consecuencia de los actos u omisiones constitutivos de la infracción. d) Las consecuencias desfavorables de los hechos para la Hacienda Pública respectiva. e) La circunstancia de haber procedido a la subsanación de la infracción por propia iniciativa. f) La reparación de los daños o perjuicios causados."

45. CARPIO CARRO, M.: "Transparencia en clave económica: una visión actualizada de la rendición de cuentas", *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 18, 2015.

compleja su aplicación efectiva. Ahora bien, en la práctica la vulneración del principio de transparencia no puede producirse sin infringir al mismo tiempo las restantes normas sobre elaboración y ejecución presupuestaria.

8. Bibliografía

- › BELLOD REDONDO, F.: "Significado y evaluación de la transparencia presupuestaria en las Comunidades Autónomas", *Auditoría Pública*, núm. 45, 2008.
- › CARPIO CARRO, M.: "Transparencia en clave económica: una visión actualizada de la rendición de cuentas", *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 18, 2015 (versión digital consultada a través de <http://laleydigital.laley.es/>).
- › DAVARA RODRÍGUEZ, M.Á.: "Conceptos básicos sobre el principio de transparencia en las Administraciones Públicas", *El consultor de los Ayuntamientos*, núms. 15-16, 2014 (versión digital consultada a través de <http://laleydigital.laley.es/>).
- › FMI: *Manual de transparencia fiscal*, Washington D.C., 2001.
- › GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.: *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: La Ley de Estabilidad Presupuestaria en perspectiva*, IEF, Madrid, 2001.
 - "El Estado y las Haciendas Territoriales frente a los retos de las estabilidad presupuestaria", *Revista de Estudios Regionales*, núm. 66, 2003.
- › LÓPEZ ARIAS, M.C.: "Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Principales novedades en el ámbito de las Administraciones locales", *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 1, 2013 (versión digital consultada a través de <http://laleydigital.laley.es/>).
- › MARTÍNEZ LAGO, M.Á.: *Temas de Derecho Presupuestario. Hacienda Pública, Estabilidad y Presupuestos*, Colex, Madrid, 2002.
- › MONASTERIO ESCUDERO, C., y FERNÁNDEZ LLERA, R.: "La insoportable levedad del principio de transparencia presupuestaria", contribución presentada al *XII Encuentro de Economía Pública: Evaluación de las Políticas Públicas*, Palma de Mallorca, 3 y 4 febrero 2005.
- › NAVARRO FAURE, N.: "Los principios jurídicos presupuestarios", en MARTÍNEZ GINER, L.A.: *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
- › OCDE: *Fiscal Transparency-Overview*, Paris, 1999.
- › PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen Jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control*, 4ª edición, BOE, Madrid, 2005.
- › RAMOS CARVAJAL, E.: "Un paso más en el proceso de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Especial incidencia en las Comunidades Autónomas", *Revista Jurídica de Asturias*, núm. 36, 2013.
- › RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*, La Ley, Madrid, 2008.

- › VELARDE FUERTES, J.: "La transparencia de las Leyes Generales Presupuestarias como elemento esencial para el control externo de los ingresos y gastos de la Administración Pública", *Revista Española de Control Externo*, vol. 10, núm. 29, 2008.



Exenciones tributarias de las fundaciones de asistencia social a la tercera edad y su discutible viabilidad jurídica

José Alberto Nicolás Bernad

Profesor Titular de Universidad. Departamento de Derecho de la Empresa. Universidad de Zaragoza. Magistrado-Suplente del TSJ Aragón.

Resumen

El continuado envejecimiento de la población; la ampliación de la esperanza de vida y, con ella, la aparición de alteraciones de la salud, incompatibles con el autogobierno personal en el propio domicilio, están propiciando que fórmulas tradicionales de asistencia a la tercera edad, a través de entornos residenciales para mayores, se multipliquen, para dar respuesta a la creciente demanda de tales servicios.

La legislación fiscal contempla estas acciones asistenciales a la tercera edad como prestaciones de servicios exentas de tributación, si bien bajo cumplimiento de unos rigurosos requisitos que se analizan en el presente trabajo. Se trata de explotaciones económicas que, bajo la cobertura legal de entidades sin ánimo de lucro, persiguen, realmente, el mayor beneficio impositivo, y a los que este específico estudio trata de persuadir, a través del análisis crítico de los presupuestos normativos y jurisprudenciales para su válido acogimiento.

Abstract

The continued aging of the population; the extension of life expectancy and with it, the appearance of health disorders incompatible with personal self-rule in the home, are leading to traditional forms of assistance to the elderly through residential settings for seniors, multiply, to meet the growing demand for such services.

The tax legislation provides for such assistance actions for the elderly and services which are exempt from taxation, albeit under stringent compliance requirements discussed in this paper. This is economic exploitation, under the legal cover of entities nonprofit, pursue, really, the greatest tax benefit, and this specific study attempts to persuade, through critical analysis of regulatory budgets and jurisprudential for valid care.

Palabras clave

residencias tercera edad exenciones tributarias

Keywords

elderly residence tax exemptions

Sumario

1. Exención tributaria del Iva, por la prestación de servicios de asistencia social a la tercera edad por entidades fundacionales u otras sin ánimo de lucro
2. La prestación de servicios de asistencia social a la tercera edad por entidades fundacionales u otras sin ánimo de lucro, y su exención en el impuesto de sociedades y tributos locales
3. Aplicación de las exenciones tributarias de fundaciones de asistencia a la tercera edad, en las remuneraciones a satisfacer por el destinatario del servicio

1. Exención tributaria del IVA, por la prestación de servicios de asistencia social a la tercera edad por entidades fundacionales u otras sin ánimo de lucro

Como punto de partida, el artículo 8.1.8º de la primitiva Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, derogada por la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya disponía lo siguiente :

Artículo 8.1.8º

"8.º Están exentas las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

b) Asistencia a la tercera edad".

De este modo, la prestación de servicios tradicionales, como residencias de ancianos, que la ley ya definió como asistencia a la tercera edad, representaba una posibilidad de exención fiscal en el impuesto sobre el Valor Añadido, desde 1985, primera ley moduladora de este impuesto, que vino a sustituir al de tráfico de empresas, regulado por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y, posteriormente, por el texto refundido, aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre.

Las entidades de derecho público, que son a las que se refirió, en primer lugar, el precepto aludido, no pretenden ser objeto de tratamiento, sino las fundaciones privadas, que son libremente elegidas por el destinatario del servicio que prestan, a cambio de precio acordado, por lo que su encaje, ha de serlo, en su caso, en el concepto "establecimientos privados de carácter social".

Es necesario, por lo tanto, buscar una definición legal de lo que ha de entenderse por establecimientos privados de carácter social y, en este sentido, el artículo 8.2, de la primera Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya establecía:

"2. A efectos de lo dispuesto en este artículo se considerarán Entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
- 2.º Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos, y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las Entidades o establecimientos, sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número 1, apartado 8.º, de este artículo".

Por su parte, el artículo 14.2 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (hoy derogado), contenía idéntica redacción que la que se acaba de transcribir, y añadía el siguiente tenor literal :

"Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en este reglamento, fundamentan la exención".

No hay duda de que el término "asistencia a la tercera edad" se corresponde con las actividades propias de lo que tradicionalmente se han venido a llamar "residencias de ancianos" o "residencias de la tercera edad", aquellas cuyo personal presta servicios laborales encuadrados en la Resolución de 25 de abril de 2012, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el VI Convenio colectivo marco estatal de servicios de atención a las personas dependientes y desarrollo de la promoción de la autonomía personal.

El artículo 1 del Convenio citado determina que el ámbito funcional de aplicación del presente convenio colectivo está constituido por las empresas y establecimientos que ejerzan su actividad en el sector de la atención a las personas dependientes y/o desarrollo de la promoción de la autonomía personal: residencias para personas mayores, centros de día, centros de noche, viviendas tuteladas, servicio de ayuda a domicilio y teleasistencia. Todo ello cualquiera que sea su denominación y con la única excepción de aquellas empresas cuya gestión y titularidad correspondan a la Administración Pública.

No obstante, de todo este amplio elenco que se describe en el precepto convencional anterior, sería objeto de la dinámica de exención del IVA, tanto la asistencia a la tercera edad, como la asistencia a discapacitados, sean estos pertenecientes a la tercera edad o no, incluyendo, lógicamente, a las personas dependientes, por cuanto éstas presentan, seguro, la condición de minusválidas.

La letra "c", del artículo 8.1.8º, de la Ley del IVA citada, de 1985, se refería también, como colectivo objeto de la prestación del servicio exento a:

c) Asistencia a minusválidos físicos o mentales.

Su literalidad ahora, en la vigente Ley de 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto del Valor Añadido, a la que luego se hará referencia, en su artículo 20.1.8º, es:

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

El objeto social, que constituye la finalidad del presente trabajo, esto es, residencias de asistencia social para personas pertenecientes a la tercera edad, tiene el tratamiento preciso en el precepto tributario del que se parte para fundamentar, en su caso, la exención por IVA, bien sea o para destinatarios válidos o para personas asistidas, aun cuando en este último supuesto no pertenezcan al colectivo de integrantes de la tercera edad, siempre y cuando tengan la condición de discapacitados, de conformidad con el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

No obstante, la prolija enumeración de las actividades sociales del número 8 del art 20.1 de la actual Ley reguladora del IVA no es exhaustiva, sino que cabe cualquiera de asistencia social que no se corresponda literalmente con dicha lista. Así lo entendió, por ejemplo, la STSJ de Cataluña, de 28 de abril de 1994 (Sala de lo Contencioso-Administrativo). De este modo, el precepto se refiere a *"las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por Entidades de Derecho Público o Entidades o establecimientos privados de carácter social (...)".*

En efecto, tales actividades sociales, expresamente recogidas como objetivo por los estatutos de las entidades de carácter social, pueden manifestarse en múltiples aspectos, siendo imposible enumerarlas, por eso, la Ley lleva a cabo

una mera enunciación de actuaciones de contenido social, que nunca puede ser taxativa, pues dependiendo de la naturaleza y finalidad de cada asociación o fundación, los fines sociales serán distintos, pero todos ellos tendrán la naturaleza de sociales, sin que se puedan limitar éstos en cuanto al contenido y manifestación de los mismos.

Realizada esta primera consideración, es necesario discurrir ahora en relación a la entidad prestadora del servicio que pretende ser objeto de exención tributaria en el precepto estudiado, debiendo tratarse, tal y como estableció, inicialmente, la Ley de IVA de 1985 (y reproduce la actual de 1992) de entidades o establecimientos de carácter social.

Para ello, siguiendo el revisitado artículo 8.2 de la extinta Ley 30/1985, que reproduce ahora el apartado tres del artículo 20 de la vigente Ley 37/1992, el primer requisito, para disfrutar de la exención del IVA, es carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

La inexistencia de finalidad lucrativa, acota especialmente el tipo de persona jurídica que puede realizar el servicio objeto de exención. De este modo, habría que descartar las sociedades de capital tradicionales, tipo sociedad de responsabilidad limitada o sociedades anónimas, por tener, por definición, ánimo de lucro, con la consecución del fin social, dado el carácter mercantil que preconiza el artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En este sentido, Vid; STSJ C. Valenciana de 29 de noviembre de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª).

Una forma jurídica de empresario, no incura, por naturaleza, en ánimo de lucro, son las fundaciones, definidas en el artículo 2.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, como organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

No es necesario, por lo tanto, realizar previsión alguna en los estatutos de la fundación de la carencia de finalidad lucrativa, ya que ésta viene impuesta por definición legal.

Cualquier otra fórmula jurídica empresarial o de ente prestador de servicios debe dejar meridianamente claro en sus estatutos la inexistencia de finalidad lucrativa, bien por actos coetáneos a la constitución de la entidad que procura dicho servicio exento de tributación, bien por actuaciones posteriores del personal que la compone o dirige.

Las cooperativas, por ejemplo, no están exentas de ánimo de lucro, bien porque dicha finalidad subyace de los estatutos iniciales, bien por actuaciones posteriores de éstas o de su ente rector.

Así, la STS de 14 de junio de 2003, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), negó la condición de entidades o establecimientos de carácter social, con la oportuna regularización de las cuotas de IVA del período, que se autoconsideraron exentas, a una cooperativa, cuyos estatutos preveían, sin que fuera ejecutada tal previsión, la percepción periódica por los socios cooperativistas de cantidades similares al salario medio de la zona, como concepto de a cuenta del resultado final de la actividad económica de la cooperativa, resultante del reparto de los excedentes netos del ejercicio, que salían de restar a los ingresos ordinarios de la actividad cooperativizada los gastos correspondientes, pues los beneficios no seguían el curso que prevé el precepto mencionado para tener tal consideración (artículo 8.2, de la primera Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hoy artículo 20 tres de la Ley 37/1992).

Es decir, el hecho de carecer de finalidad lucrativa no implica que la entidad no pueda tener beneficios, lo que no es posible es que estos últimos, tengan un destino diferente que el de la propia reinversión en actividades exentas, en nuestro caso a actividades de asistencia social para personas de la tercera edad o discapacitadas. No es posible, por lo tanto, destinar los beneficios a reservas, ni tampoco al reparto de éstos entre los componentes de la entidad ni entre sus dirigentes, sólo su reinversión en la propia residencia.

Como puede comprobarse, esta exigencia acota bastante la perspectiva empresarial tradicional de obtención de un beneficio, debiendo cambiarse de filosofía a la hora de obtener los resultados empresariales, si se pretende ser entidad beneficiaria de la exención del IVA.

El segundo de los requisitos, para considerarse una entidad o establecimiento de carácter social es que los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos, y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

Este presupuesto implica que los beneficios no pueden repartirse ni a los socios o fundadores ni tampoco a los patronos o representantes legales, a través de sueldos o salarios u otro tipo de haberes. La excepción a esta regla está en los consejeros de las antiguas cajas de ahorro, los cuales podían cobrar dietas de asistencia al consejo de dicha caja, sin perder la condición de establecimiento de carácter social, lo cual no estuvo exento de polémica judicial, negándose dicha consideración por la Audiencia Nacional, y posteriormente aceptada por el Tribunal Supremo, siempre y cuando las mencionadas dietas no superen las establecidas por el Banco de España para la asistencia a los consejos mencionados. Véase: STS de 23 de enero de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Cuando el artículo se refiere a patronos, debe ponerse en íntima relación con las mencionadas fundaciones, bien a través de las personas físicas (mínimo 3) que componen el patronato (artículo 15 de la Ley 52/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones), bien mediante la designación de uno de los patronos para que represente el patronato (artículo 16.1).

Es cierto que el artículo 15.4 establece que :

"Los patronos ejercerán su cargo gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, y salvo que el fundador hubiese dispuesto lo contrario, el Patronato podrá fijar una retribución adecuada a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato, previa autorización del Protectorado".

Sin embargo, esta previsión en la Ley de fundaciones contraviene lo establecido en la Ley del IVA, como presupuesto para que quepa entender la existencia de entidad o establecimiento de carácter social, a los efectos de la exención del tributo, ya que el carácter remunerado, aunque lógico de la prestación de servicios, entra en colisión con el necesario carácter gratuito de la figura del patrono o representante legal.

Debe entenderse que el reembolso de gastos justificados no contraviene el carácter gratuito del cargo de patrono, pero sí la obtención de un salario por la prestación de servicios a la fundación. Ha de traerse aquí a colación lo dispuesto en la STS de 14 de junio de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), antes citada, que negó el carácter de entidad exenta a una cooperativa cuyo socios podían cobrar (ni siquiera se cuestionaba si lo cobraban) un salario de mercado, por estatutos, si bien entendiéndose que con ello se evitaban los beneficios que podría comportar la ausencia de haberes a repartir entre los cooperativistas, pudiendo servir tales beneficios en la reinversión de actividades exentas, como primer presupuesto indicado.

En el mismo sentido, la Sentencia del 28 de abril de 1997 del TSJ de Asturias (Sala de lo Contencioso Administrativo), estimó que tales entidades no podían ser beneficiarias de la calificación para tener exentas sus actividades de IVA cuando estas pueden tener una finalidad lucrativa y cuando los beneficios, eventualmente obtenidos, no se dedican al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza, pues aunque sean de asistencia a la tercera edad, estas no pueden redundar en beneficio de sus propios fundadores o de terceros que tengan relación con estos últimos.



El hecho de carecer de finalidad lucrativa no implica que la entidad no pueda tener beneficios, lo que no es posible es que estos últimos, tengan un destino diferente que el de la propia reinversión en actividades exentas

Se trata de otra resolución judicial que ni siquiera estudia si los beneficios de las entidades exentas han ido a parar a los socios, fundadores o propietarios de éstas, sino si sus estatutos posibilitan tal destino, lo que obliga a entender que ningún ánimo de lucro puede ser perseguido ni por ellos ni por terceras personas interpuestas, con independencia del cauce que se utilice.

Abundando en este rigorismo jurisprudencial, la STS de 23 de septiembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), fue también contraria a estimar el beneficio de la exención tributaria estudiada en aquellos supuestos en los que las entidades de asistencia social contengan en sus estatutos otras actividades que coexistan con las de esta última naturaleza descritas, pero que hagan suponer, por cualquier indicio, ánimo de lucro de este objeto social extraño al principal. Corriente jurisprudencial que superó otra, residenciada en la STS de 11 de abril de 1995 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), que estimó la aplicación de la exención estudiada cuando se daba esta coexistencia, si bien aplicada exclusivamente a las actividades que reunieran los requisitos para tal exención. Esta última Sentencia estaba referida a Cajas de Ahorro, entidades en las que se aprecia cierta permisividad jurisprudencial en la aplicación de la exención (la concesión de crédito a los particulares no es entendido como objeto social propio de ánimo de lucro, ni el pago de dietas a los representantes de las Cajas).

El término representante legal que la ley del IVA establece, parece pensar en otras fórmulas jurídicas de entidad o establecimiento o de carácter social distintas a las fundaciones, lo cual, como se ha dicho, se antoja arriesgado, por cuanto, únicamente, las fundaciones, carecen, por definición, de ánimo de lucro, que es otro presupuesto tributario esencial para la exención del IVA.

De adoptarse, por lo tanto, una forma de prestación del servicio de asistencia a la tercera edad, diferente a la de una fundación, debe dejarse absolutamente claro en sus estatutos, la ausencia del ánimo de lucro, sin perjuicio de que la administración tributaria pudiera probar la existencia de este último, por la propia naturaleza jurídica de la entidad elegida para ello, cuando comporte, necesariamente, un carácter mercantilista o tendente, en esencia, a la obtención de un beneficio o parabién de contenido económico.

Respecto al inciso final "por sí mismos o a través de persona interpuesta", revela que el interés económico en el resultado de la entidad o la finalidad crematística, no puede obtenerse a través de terceras personas. Es lo que la Ley llama persona interpuesta que, a mi juicio, es un término mucho más amplio que el de la interposición de persona al que se refieren los artículos 628,755 y 1459 del Código Civil, y que haría referencia a cualquiera del entorno del patrono o representante legal, que obtenga retribución de la entidad por cualquier medio o procedimiento.

Habría que preguntarse, en este contexto, las personas que habrían de quedar al margen de la percepción de haberes, con cargo a la entidad, por tener algún tipo de relación directa e indirecta con ésta o con sus patronos o representantes legales.

De este modo, procede descartar a los fundadores o socios como destinatarios de los fondos sociales vía sueldos o, incluso, alquileres y arrendamientos a la entidad, precisamente, porque la percepción de tales importes difuminaría la carencia de finalidad lucrativa de la entidad social, y se evitaría con dicho gasto, computable contablemente, la inversión de los posibles beneficios, eventualmente obtenidos, en el desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

Otros posibles destinatarios, muy habituales en entidades de esta naturaleza, de ámbito familiar, de los resultados económicos de la explotación canalizables mediante cargos de gastos fiscalmente deducibles, son los cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive, de dicho patrono, destinatarios que son nombrados en el mismo precepto estudiado, si bien como personas destinatarias de los servicios objeto de exención, y no como perceptores directos o indirectos de los resultados económicos de la explotación.

La interpretación sistemática de todo el precepto, permite colegir que dichos familiares tienen el cariz de “persona interpuesta”, a los efectos de los requisitos impuestos por la norma estudiada, de tal manera que de los mencionados resultados económicos no se beneficiaría directamente el patrono o representante legal, sino indirectamente, a través de su cónyuge o familiares cercanos.

Otra persona interpuesta es el testaferro, entendida como persona que no tiene, aparentemente, relación alguna con el patrono o representante legal, pero que es contratada laboralmente o presentada como proveedor de la entidad, para justificar, de este modo, la correspondiente salida de efectivo de ella que, de alguna manera, llega a manos de aquél, posteriormente.

Esta práctica sería jurídicamente censurable, y no impediría negar la exención a la entidad por incumplimiento de requisitos, a través de dos vías: el levantamiento del velo o el fraude de ley, ambas figuras se encuentran interrelacionadas.

De este modo, la teoría del levantamiento del velo parte de la doctrina consolidada por la Sala 1ª del Tribunal Supremo, con arreglo a la cual, en ciertos casos y circunstancias, es permisible penetrar en el “substratum” de las relaciones jurídicas aparentes (patrono-socio o fundador con la entidad a la que aparentemente no representan, sino que lo hacen a través del tercero interpuesto), con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos, o bien ser utilizada como vehículo de fraude, (en nuestro caso colocando formalmente un trabajador o proveedor de servicios que perciba haberes de la entidad, evitándose así la generación de un beneficio reintegrable a los fines sociales de aquélla, motivadores de la exención tributaria, cuando, realmente, el destinatario final de dichos haberes es el socio, el fundador o el cónyuge o parientes de éstos últimos, lo cual se encuentra proscrito a los efectos de la exención tributaria perseguida).

La doctrina del llamado levantamiento del velo, expresión que es adaptación de la anglosajona “disregard” y de la germana “durchgriff”, tiene como función evitar el abuso de una pura ficción y desvela las verdaderas situaciones en orden a la personalidad, para evitar apariencias fraudulentas (SSTS de 16 de julio de 1987 y 24 de septiembre de 1987, 5 de octubre de 1988, 20 de junio y 12 de febrero de 1993, todas ellas de la Sala Primera). La idea básica es que no cabe la alegación de la separación de patrimonios entre la persona que no puede figurar en la entidad y una tercera interpuesta, que sí aparece, por razón de tener personalidad jurídica independiente, cuando tal separación es, en la realidad, una artimaña aparente que pretende obtener un fin espurio, como incumplir un contrato, eludir la responsabilidad contractual o extracontractual, aparentar insolvencia, o cumplir, en nuestro caso, y sólo formalmente, los rigurosos requisitos de la Ley que posibilitan beneficiarse de una exención tributaria.

Se prohíbe, por consiguiente, la prevalencia del escenario irreal que se ha creado si con ello se comete un fraude de ley o se perjudican intereses de terceros (SSTS de 16 de marzo de 1992 y 16 de febrero de 1994, y 8 de abril de 1996, Sala Primera). La teoría del “levantamiento del velo” (“lifting the veil” en la jurisprudencia norteamericana, que fue su primitiva creadora) tiene la intención de averiguar lo real en la escenificación de determinadas relaciones jurídicas aparentes que puedan implicar una frustración de los derechos de otras personas sean físicas o jurídicas; y a través de las mismas se pretende evitar una simulación, que signifique eludir el cumplimiento de determinados requisitos legales decidiéndose prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de buena fe (art. 7,1 CC), mediante la penetración en el “substratum” de las relaciones jurídicas escenificadas, con el fin de evitar que al abrigo de esa ficción o forma legal, se puedan perjudicar derechos

de terceros, como la Hacienda Pública, o bien ser utilizada como camino del fraude (art. 6,4 CC), en daño ajeno o de los derechos de los demás (art. 10 CE), es decir, de un mal uso de las personas realmente llamadas a representar a una entidad, o para ocultar a su verdadero titular, que no puede figurar como destinatario de los beneficios de la entidad, de un ejercicio antisocial de su derecho (art. 7.2 CC). En el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores consagrados en la Constitución Española (arts. 1,1 y 9,3), se ha decidido prudencialmente, y según los casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7,1 CC). SSTs. de 31 de octubre de 1996, 10 de febrero y 24 de marzo de 1997, 12 de febrero de 1993, todas ellas de la Sala Primera.

Es verdad, no obstante, que no cabe presumir la doctrina del "levantamiento del velo" a cualquier persona que perciba haberes de la entidad exenta de tributación, sino que realizándose un uso ponderado de la misma, ha de ser una técnica encaminada a averiguar la realidad subyacente en la entidad que se beneficia de la exención a fin de comprobar si al amparo de la separación de esferas jurídicas se articulan mecanismos, o aprovecha la cobertura formal, para defraudar a la Agencia Tributaria, en supuestos en los que confiando en la apariencia y desconociendo las circunstancias concurrentes, interpone a terceras personas para vaciar con sus cargos contables, en principio legítimos, los beneficios de la entidad o sustituyendo a los representantes de ésta en dicha percepción, que no pueden serlo de modo formal, para no contravenir el requisito de ausencia de intereses económicos de la explotación. por sí mismos o a través de persona interpuesta.

El tercer requisito previsto en el nuevo número 3 de la Ley 37/1992, cuya literalidad es coincidente con el artículo 8.2 de su antecesora Ley 30/1985, es que los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos, sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

No obstante, a continuación, en el párrafo siguiente se explicita:

"Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el número 1, apartado 8.º, de este artículo".

En dicho número 1 del apartado 8 están, precisamente, las actividades de asistencia a la tercera edad.

Esta excepción de que las personas que podrían considerarse, por interpretación sistemática, personas interpuestas a la hora de tener interés en los resultados económicos de la explotación, no se aplica en aquellas situaciones en que tales personas sean destinatarias de las operaciones exentas, o que disfruten de condiciones especiales como beneficiarias de estas últimas.

Es decir, los socios, comuneros o partícipes de las Entidades o establecimientos, incluyendo, lógicamente, a los fundadores de la fundación, sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado, inclusive, pueden ser internos de la residencia o tener los oportunos descuentos por serlo, sin que se contravenga obligación tributaria de tipo alguno para que la exención por IVA sea respetada y aplicada.

Otro de los requisitos que no fue contemplado, inicialmente, en la primitiva ley del IVA de 1985, sino en su norma reglamentaria de desarrollo, en concreto, en el 14.2 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (hoy derogado), conteniendo idéntica redacción que la que se acaba de transcribir, coincidente con la ley que desarrollaba, si bien se añadía, en el mencionado Reglamento, el siguiente tenor literal :

"Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal."

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en este reglamento, fundamentan la exención.

Ley 37/92, que derogó la precedente, de 1985, y que entró en vigor el 1 de enero de 1993, según su D. Final 2ª, reproduce, en su art. 20.Tres. de forma idéntica a esta última norma legal, los requisitos para reconocer la categoría de entidad o establecimiento de carácter social, si bien añade los dos párrafos siguientes:

"Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención".

Las dos primeras líneas remiten a la norma reglamentaria. Antes, el Reglamento citado, de 1985, hacía referencia a "la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal", como lugar en el que solicitar el reconocimiento de la condición de entidades o establecimientos de carácter social.

La norma reglamentaria a la que remitía el precepto legal no era otra que el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, cuyo artículo 6 establecía :

"Las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos".

Las diferencias con respecto al Reglamento de 1985 son mínimas. Terminológicamente, la Delegación de Hacienda pasa a ser la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Otra novedad que cabía adivinar, respecto del régimen reglamentario anterior, era la de dotar de efectos retroactivos el reconocimiento de la Administración del carácter social de la entidad, a la fecha de la solicitud, por los interesados, de dicho reconocimiento por la Administración.

Vista dicha normativa, bajo uno u otro régimen jurídico del impuesto, parecía evidente que los interesados debían instar de la Administración tributaria correspondiente el reconocimiento de entidad o establecimiento «de carácter social», sin que, en consecuencia, fuera posible aplicar unilateralmente la exención por parte de los sujetos pasivos del impuesto sin dicho previo reconocimiento normativamente establecido y desarrollado.

Dicho carácter social se reconoce por la Ley, y se desarrolla por el Reglamento, a las Entidades que cumplan determinados requisitos, cuya verificación debe llevar a cabo la Administración para poder disfrutar de la exención impositiva correspondiente. Tal es el sentido literal y teleológico de dicha normativa, sin que pueda considerarse, bajo una u otra normativa, que el Reglamento realiza en este punto un desarrollo prohibido de la Ley que lo sustenta.

Una vez establecido en la Ley el beneficio tributario correspondiente, puede, perfectamente, la norma reglamentaria regular su desarrollo y aplicación al caso concreto.



No cabe presumir la doctrina del "levantamiento del velo" a cualquier persona que perciba haberes de la entidad exenta de tributación

Además, a partir del 1 de enero de 1993, es la propia Ley del IVA de 1992 la que instaba a solicitar tal reconocimiento, para mayor claridad, mientras que en la normativa anterior, tal obligación, si bien no se contiene en la propia Ley se establecía inequívocamente en el Reglamento del tributo de 1985, de forma válida para su exigencia y obligatoriedad.

Teniendo en cuenta, además, que tal «carácter social», del que deriva la exención en cuestión se determina por el cumplimiento de una serie de requisitos establecidos por la Ley, era razonable y lógico que hubiera de instarse en cada caso de la Administración el reconocimiento de tal carácter para poder aplicar dicha exención tributaria.

No se trataba, pues, de una exención que podía aplicarse directamente por los sujetos pasivos, conforme a su régimen jurídico visto, sino que, se reitera, requería solicitud a la Administración para su reconocimiento y posterior aplicación por el sujeto pasivo, aplicación que, lógicamente, no podía ir más allá del momento de su solicitud a la Administración, tal y como prevenía el artículo 6 del Reglamento de 1992.

Por último, si se acude a la jurisprudencia sobre la materia, puede observarse que se parte siempre de la solicitud correspondiente del reconocimiento de la exención, discutiéndose si procede o no tal reconocimiento a la vista de las circunstancias del caso y de los requisitos legales exigibles. Así cabe citar, por ejemplo, STS 23-9-02, 21-5-02, 31-1-02, 23-1-02 y 23-6-01., todas de la Sala Tercera. Sin que pueda suplir dicho reconocimiento la presentación por parte del sujeto pasivo de las correspondientes autoliquidaciones por IVA, Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de noviembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª).

Este reconocimiento expreso de la calificación de entidad o establecimiento privado de carácter social, por parte de la Agencia Tributaria, para poder ser beneficiario de la exención del IVA, ya no es obligatorio desde el 1 de enero de 2013, por la modificación que se introdujo en el inciso final del número tres del artículo 20 de la Ley del IVA de 1992, redactado, con efectos desde 1 de enero de 2013,, por el artículo 68 de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

Desde entonces establece:

"Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso".

Esta modificación legal tuvo la correlativa transformación reglamentaria. De este modo, el artículo 6 del R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, alteró su redacción para que la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social no estuviera supeditado al reconocimiento expreso por parte de la Agencia Tributaria, lo que, no obstante, ya quedó claro en la reforma legal precedente de la ley del IVA de 1992, quedando dicha norma reglamentaria con la siguiente redacción tras la aprobación del número dos del artículo primero del R.D. 828/2013, de 25 de octubre :

"Artículo 6 Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social"

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior".

Conviene recordar que, tal y como se expresa este último inciso de la norma reglamentaria, del mismo estilo del mandato jurídico que el que contiene su correlativo número tres del artículo 20 de la Ley del IVA de 1992, el reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria de carácter de entidad o establecimiento privado de carácter social, tanto cuando dicha bendición formal era obligatoria, como cuando ya no lo es, tal y como se estableció en la STS de 3 de mayo de 1999 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), no comporta la concesión de una exención indiscriminada y sin reservas a las actividades de asistencia social tributarias de tal beneficio, sino que partiendo de la posibilidad de realizarlas, constriñe luego tal parabién a los supuestos previstos en los apartados del precepto legal y reglamentario anteriormente citado y no de modo automático, sino supeditado a la justificación de las condiciones y requisitos analizados que fundamentan la exención. Y ello aunque, en la actualidad, si así se solicita por el contribuyente, el reconocimiento por parte de la Agencia Tributaria, tenga carácter vinculante.

2. La prestación de servicios de asistencia social a la tercera edad por entidades fundacionales u otras sin ánimo de lucro, y su exención en el impuesto de sociedades y tributos locales

El Artículo 9.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

Por su parte, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece en su artículo 2 que:

"Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones"

A su vez, y al igual que ocurre con la normativa del IVA, para la consideración de entidades de carácter social, el artículo 3 de esta Ley, establece los requisitos para que se consideren entidades sin fines lucrativos, estableciendo unos que deben cumplirse de manera simultánea.

Así, el primero de ellos, es que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción

de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

El artículo se refiere a la persecución de fines de interés General, ni siquiera que dichos objetivos sean ejecutados directamente por la propia entidad, pues pueden desarrollarse de modo indirecto tal y como estableció la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Ahora bien, una cosa es que persigan fines de los enumerados en el ordinal primero del artículo 3 de la ley 49/2002, y otra diferente es que pueda acreditarse por la administración tributaria el fin lucrativo de la actividad desempeñada, siendo improcedente la exención practicada. Tal fue el caso de una entidad, de las del artículo 2 de la mencionada ley, cuyos fines sanitarios estaban al servicio de un laboratorio, STS de 10 de marzo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª); o al del departamento de sanidad autonómico, del que percibían los correspondientes honorarios de prestación sanitaria, en la STS 13 de octubre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

En otras ocasiones, la jurisprudencia ha sido especialmente reticente a la consideración de interés general de aquella actividad objeto de exención cuyos destinatarios eran, principalmente, los asociados, aunque ello fuera fiscalmente posible por razón del objeto social desempeñado, ya que, en tales circunstancias no se trataba de fines de interés general sino de interés limitado. Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 2014 (en adelante SAN) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª).

Se trata, por lo tanto, de fundaciones de asistencia social, por lo que este primer requisito se cumple de manera inopinada, pues la asistencia a la tercera edad obedece a un fin de asistencia social evidente, actividad que el artículo 7 de Ley 49/2002, de 23 de diciembre, la reconoce como explotación económica exenta, precepto al que luego se hará referencia.

El segundo de los presupuestos que se establece en el mencionado artículo 3, es que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de sus rentas e ingresos.

Puede destinarse un 30% a fines diferentes a los de asistencia a la tercera edad. No estarán exentos aquellos ingresos que no se correspondan con el objeto social propio de la asistencia a la tercera edad, por mucho que sea facturado por la fundación que tenga dicho objeto. Así, STSJ Galicia de 30 de diciembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª).

El 70 % de tales rentas e ingresos son enumeradas por el precepto y han de corresponderse con a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen. Estas son las que son objeto del presente estudio, consistentes en los ingresos obtenidos por los destinatarios de la tercera edad receptores de asistencia social, b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En éste cálculo no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

No es, este último, un origen habitual de las rentas e ingresos provenientes de la asistencia social a personas de la tercera edad, sino el anteriormente enumerado.

La tercera fuente de ingresos, es la que la letra c) del artículo refiere a los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.



Una fórmula de percepción de haberes podría ser el establecimiento de un domicilio fiscal diferente para el patrono que el del domicilio social de la fundación, para poder percibir así gastos de locomoción y manutención en éste último, siempre en cuantía que no rebase la establecida en el artículo 9 del Reglamento del IRPF

Los gastos realizados para la obtención de dichos ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Continúa estableciendo el precepto que las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas. Esto implica que los ingresos ajenos a las fuentes descritas anteriormente, no pueden ser destinadas libremente, sino que han de servir para aumentar el propio patrimonio de la fundación o las reservas de su balance de situación, lo que conlleva que siempre se encuentre presente la ausencia del ánimo de estas entidades.

Bien es cierto que el plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

El tercer condicionante exigible a la entidad sin ánimo de lucro es que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

También este requerimiento es más benigno que el establecido en el régimen impositivo del IVA antes estudiado, que no permite la coexistencia con otras actividades que hiciera presuponer un ánimo de lucro, ajenas a las de asistencia social que habían motivado la exención por este último tributo (STS de 23 de septiembre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Otro presupuesto, similar al visto para la exención del IVA es que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Por lo tanto, una fórmula de percepción de haberes podría ser el establecimiento de un domicilio fiscal diferente para el patrono que el del domicilio social de la fundación, para poder percibir así gastos de locomoción y manutención en

éste último, siempre en cuantía que no rebase la establecida en el artículo 9 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo). El artículo 15.4 de la Ley de Fundaciones ya prevé el reembolso de los gastos en los que hayan podido incurrir el patrono, sin que por ello esté exenta de finalidad no lucrativa. El reintegro de tales dispendios tampoco haría perder la exención por IVA, cuando se compensan por debajo de los importes señalados en la norma reglamentaria aludida.

A continuación, viene la diferencia esencial con la normativa del IVA, cuando la Ley establece que “los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad.

Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.”

La interpretación sistemática de los requerimientos establecidos en los párrafos anteriormente descritos y el del número tres de la Ley 37/1992, permite reafirmarse en la tesis antes mantenida de que ningún representante fundacional puede tener interés en la participación de los resultados económicos de la fundación ni directamente ni a través de persona o entidad interpuesta.

La principal diferencia reside en que en el caso del impuesto de sociedades, se declara la posibilidad de que tales representantes, y con más razón sus familiares, puedan ser retribuidos por su propia prestación de servicios para las propia fundación, incluido el desempeño de un trabajo por cuenta ajena para la misma, sin que por ello se entienda que existe una participación en los resultados económicos de la entidad, previsión que no figura expresamente contemplada en la ley 37/1992.

Si el legislador hubiera querido que los patronos pudieran obtener rendimientos del trabajo en la fundación, sin que ello implicara interés en los resultados de la explotación económica del centro asistencial a la tercera edad, así lo habría hecho constar expresamente, a los efectos de no perder la oportuna exención, en el número tres del artículo 20 de la Ley del IVA de 1992.

Tampoco la ley del IVA 1985 y su norma reglamentaria de desarrollo, contemplaron esta posibilidad. Esta ausencia reguladora, en este aspecto, no puede tener otra finalidad que la de un mayor rigor en la exención del IVA para las entidades de asistencia social a la tercera edad que en la del impuesto de sociedades, reforzando así la absoluta ausencia de finalidad lucrativa de la fundación prestadora del servicio, así como de cualquier interés crematístico en los resultados económicos de dicha actividad, lo que se evidencia en los pronunciamientos jurisprudenciales reseñados para la exención del IVA, que no permiten ningún atisbo de interés económico, ni siquiera en los estatutos de la entidad, con independencia que cualquier beneficio monetario llegue o no al peculio de los socios o fundadores, de manera efectiva.

La ley no determina, no obstante, lo que ha de entenderse por retribuciones por la prestación de sus servicios, referidas a la cuantía límite de dichas retribuciones. En este sentido, parece razonable que no excedan de las cuantías establecidas en el convenio colectivo sectorial, antes citado, para los directores del centro asistencial, o de la categoría equivalente, dentro del grupo profesional en el que se encuadren aquéllos.

Una retribución superior al módulo establecido en el convenio colectivo haría presuponer, a mi juicio, un interés en los resultados económicos de la explotación, algo que la norma estudiada proscribiera.



Es necesario el expreso acogimiento a este régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, en el modelo censal correspondiente, momento a partir del cual podrá practicarse la exención en el impuesto de sociedades

Todo lo indicado, valdría tanto para los patronos, fundadores y socios como para los familiares de éstos. La percepción de haberes a través de éstos últimos o de persona o entidad interpuesta, distinta a los rendimientos de trabajo, con el límite indicado, implicaría el incumplimiento del requisito de total ausencia de interés en los resultados económicos de la explotación antes aludido, no pudiéndose aplicar la exención en el impuesto de sociedades.

Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Un supuesto de interposición prohibida a través de persona o entidad interpuesta es arrogarse parte de los resultados económicos de la fundación a través de retribuciones al propio fundador, patrono o a terceros próximos a ellos, por el cargo de administrador, de cualquiera de todos éstos, de las sociedades de capital en las que participe la fundación. Es lo que el número tres del artículo 20 de la ley del IVA de 1992, llama persona interpuesta para obtener resultados económicos de la explotación que no se reinviertan en la actividad objeto de exención, o lo que la Ley 49/2002 denomina personas (patronos, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno) que participan en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

El requisito 5º del artículo 3 de la Ley 49/2002, contiene una excepción para tales administradores, que también valdría para el supuesto del IVA, que es que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen, en cuyo caso el presupuesto exigido por la ley se entenderá cumplido.

Para que no tenga efectos en la imputación de rentas al administrador, a efectos de IRPF, el propio precepto advierte de que la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

Los requisitos 7º, 8º y 9º, son de carácter formal, los cuales podrían ser de aplicación a cualquier sociedad de capital.

Así, el requisito 7º, establece que tales entidades se inscriban en el registro correspondiente, que es el habilitado por la Comunidad Autónoma o en el Registro Estatal de Fundaciones si es una fundación de ámbito estatal o de implantación en más de una Comunidad Autónoma, aunque la inscripción en el registro autonómico haga innecesaria la inscripción en el estatal, de conformidad con la STS de 15 julio 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

El requisito 8º obliga a que se cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias. También, el 9º, que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente. Por último, 10º. Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles. Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

La ley remitió al reglamento el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse. Esta norma reglamentaria no es otra que el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Al margen de estos requisitos formales, es necesario el expreso acogimiento a este régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, en el modelo censal correspondiente (art 1.1 del RD 1270/2003), momento a partir del cual podrá practicarse la exención en el impuesto de sociedades, así se ha entendido jurisprudencialmente en STSJ Murcia de 31 de mayo de 2013 (Sala Contencioso Administrativo, sección 1ª); STSJ Aragón de 24 de abril de 2003, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

Otro de los requisitos, el relativo a las cautelas necesarias en caso de disolución de la entidad es el previsto en el número 6º que determina que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta. En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Por último, el beneficio fundamental de la fundación dedicada a la asistencia a la tercera edad es la exención total de las rentas obtenidas por dicha actividad, tal y como previene la letra b del apartado 1º del artículo 7 de la Ley 49/2002. Lógicamente, la fundación ha de reunir todos los requisitos estudiados en el artículo 3 de la misma para considerarse entidad sujeta al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.

En materia de tributos locales, las entidades que disfruten de las correspondientes exenciones en el impuesto de sociedades tendrán la correlativa exención en el impuesto de bienes inmuebles de las que sean titulares, así como en el IAE, en relación con las actividades del mencionado artículo 7, y en el impuesto sobre incremento de valor de bienes inmuebles, en la transmisión de aquéllos que sean titulares (artículo 15 Ley 49/2002).

3. Aplicación de las exenciones tributarias de fundaciones de asistencia a la tercera edad, en las remuneraciones a satisfacer por el destinatario del servicio

Lo más habitual en las fundaciones estudiadas es que se materialice su objeto social a través de la prestación directa de servicios a personas de la tercera edad, bajo la fórmula de contraprestación directa de precio por tales destinatarios o, en su caso, mediante el pago por parte de la Administración Pública de plazas concertadas en las instalaciones de la solicitante.

No se trata, por lo tanto, de un servicio altruista, de benevolencia o caridad, sino que estamos ante una verdadera actividad empresarial que, aunque adoptara una forma jurídica fundacional o de asociación sin ánimo de lucro, su objetivo último sería la obtención de una contraprestación económica de los destinatarios del servicio o de terceros.

Estos supuestos ya han sido abordados por la jurisprudencia, negando la exención perseguida.

Así, en el caso concreto del impuesto de sociedades, se desestimó la exención de dicho impuesto, a una entidad sin ánimo de lucro, en forma de asociación, que realizaba asistencia a la tercera edad en sus instalaciones, facturando

el precio del servicio de forma directa o a los ancianos y sus familiares o a la administración autonómica con la que tenían el concierto de algunas de sus plazas asistenciales. Se trata de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 noviembre 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).

La fundamentación jurídica esgrimida en dicha sentencia, discurre sobre la competencia desleal que supone la concesión de tal régimen de exención fiscal en relación a las empresas competidoras del sector, ya que no pueden ofertar en las mismas condiciones de ventaja que las beneficiadas tributariamente, circunstancia que no acontece si dicha asistencia social se realizara de forma benéfica o altruista, pero al no ser así, la viabilidad de la exención que se somete a estudio resultaría inviable, por cuanto implicaría una competencia desleal con otros operadores económicos. Se dice en su FD quinto: "ya que la exención del gravamen en los rendimientos de la explotación económica es una excepción a la norma general, debiendo extremarse los mecanismos para impedir que los beneficios fiscales que se obtengan, derivados de esa explotación, se apliquen a beneficios mercantiles, evitando la competencia con aquellas otras entidades, con o sin ánimo de lucro, que han de satisfacer sus impuestos"

Se expresa también en la Sentencia mencionada que "para deslindar conceptos, conviene precisar que, aunque la competencia desleal implica discriminación, no toda discriminación es competencia desleal, de manera tal que, la discriminación tiene una dimensión conceptual más extensa que aquellas prácticas, por otra parte mencionadas en la Ley 16/89, de 17 de julio, de defensa de la competencia, violadoras del orden económico constitucional en el sector de la economía de mercado. Estas últimas, y solo estas últimas, caso de resultar acreditadas, serían las que, en rigor, impedirían la aplicación de la exención fiscal que reclama la actora. Toda exención fiscal implica un incentivo a determinada actividad y todo incentivo fiscal supone, naturalmente, una posición ventajosa respecto de aquellos sujetos o actividades que, según la norma, no tiene derecho a gozar de dicho incentivo o ventaja".

En efecto, las actividades de asistencia a la tercera edad (residencias de ancianos) "se ejercen en condiciones de libre concurrencia con otras entidades del mismo sector económico, por lo que la concesión del beneficio solicitado supondría otorgar a la Fundación una posición de ventaja frente a sus competidores en el ámbito tributario, tanto las actuales como las que en el futuro pudieran surgir, con o sin ánimo de lucro, introduciendo un factor de desigualdad en el juego de la libre competencia, pues aquellas empresas estarán discriminadas en las referidas actividades frente a la hoy recurrente...

En suma, todas las actividades asistenciales que ofrece la recurrente se pueden prestar por entidades del mismo sector, es decir, no se dirigen a sectores genéricos de población o entrañan materias específicas que no tengan garantizada su cobertura por el resto de empresas dedicadas a tales fines, por lo que la concesión de la exención a la hoy recurrente colocaría a éstas en una situación de desventaja".

"De aceptarse el planteamiento del término "competencia desleal" como derivado de la infracción de leyes o contrario a las exigencias de la buena fe, todo ello al amparo de la Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal, se determinaría la imposibilidad de aplicar el artículo 48.2 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general,, puesto que en ningún caso, y no solamente en la actividad desarrollada por la asociación actora, la concesión de la exención podría generar la existencia de competencia desleal, en los términos regulados en la mencionada norma legal."

Podría contestarse a los argumentos citados en la mencionada Sentencia que el requisito del disfrute de la exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad, venía regulado en el artículo 48.2 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, precepto éste que resultó derogado por la Ley 49/2002. No obstante, este requisito permanece implícitamente vigente, a mi juicio. En primer lugar, porque la Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal, continúa vigente, luego si la prestación de servicios de asistencia a la tercera edad por una fundación, beneficiaria de la exención por impuesto de sociedades, a cambio de una prestación económica de sus destinatarios o de la Administración Pública concertante era competencia desleal, al tiempo de dictarse esta sentencia,

también lo será ahora, por lo que el requisito, de no ser impuesto expresamente por la derogada Ley 30/1994, se entiende aplicable de la interpretación sistemática de la Ley 3/1991, de competencia desleal, no derogada.

En segundo lugar, porque la expresión "no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad", aparece ahora en el artículo 3 de la Ley 49/2002, requisito 3º, con la literalidad "no vulneren las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad". Es cierto que esta última exigencia se refiere al desarrollo de explotaciones económicas no exentas que no excedan del 40% de los ingresos totales de la entidad. Pero, si la realización de actividades económicas no exentas no puede vulnerar las normas de defensa de la competencia, lo cual no parece probable al no disfrutarse de ningún incentivo fiscal por tales actividades, concurriendo de este modo con el resto de empresas del sector en igualdad de condiciones, con mayor razón puede vulnerarlas el desempeño de actividades objeto de exención, como las de asistencia social a la tercera edad, que de conformidad con la Sentencia mencionada sí resultarían vulneradas porque concurrirían con las demás empresas del sector en unas condiciones fiscales mucho más ventajosas.

Los posicionamientos jurisprudenciales que observaron competencia desleal, y desestimaron la exención del impuesto de sociedades, en explotaciones económicas no altruistas o de beneficencia, financiadas directamente por los destinatarios del servicio o por terceros, han sido diversas. Entre ellas; SAN, de 21 de febrero de 2002, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª); SAN de 24 de octubre de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), SAN de 16 de octubre de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), SAN de 25 de noviembre 2004 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Ciertamente es que todas ellas se dictaron en relación a supuestos en los que estaba vigente el mencionado artículo 48.2 de la Ley 30/1994, y provenían del mismo órgano judicial, sala y sección, criterio que, a mi juicio, debe imponerse judicialmente, sin perjuicio de que recaigan, en su caso, en un futuro, pronunciamientos judiciales divergentes del Tribunal Supremo.

Pero la razón principal para negar beneficios tributarios a las fundaciones de asistencia social a personas de la tercera edad, bajo contraprestación económica de éstas últimas, es que no ostentan la condición de entidad de asistencia social, por dicha forma de remuneración en tales explotaciones empresariales. Tal condición de entidad de asistencia social es un requisito esencial, tanto en la Ley del IVA (artículo 20.1. 8º), como en la Ley 49/2002, (artículo 3, 1º).

La exención tributaria, tanto por IVA como por IS, como por los tributos locales mencionados, no alcanza, por consiguiente, a cualesquiera servicios se presten a las personas de la tercera edad, sino que ha de tratarse de prestaciones de servicios «...de asistencia social».

El concepto de prestación de asistencia social se recoge en el artículo 64.1 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que establece que "la Seguridad Social, con cargo a los fondos que a tal efecto se determinen, podrá dispensar a las personas incluidas en su campo de aplicación y a los familiares o asimilados que de ellas dependan los servicios y auxilios económicos que, en atención a estados y situaciones de necesidad, se consideren precisos, previa demostración, salvo en casos de urgencia, de que el interesado carece de los recursos indispensables para hacer frente a tales estados o situaciones...".

El Tribunal Constitucional también ha abordado el concepto de asistencia social en sus sentencias 76/1986, de 9 de junio (F. 11) y 239/2002, de 11 de diciembre (F. 5), que señalan que "la noción material de «asistencia social» no está precisada en el Texto constitucional, por lo que ha de entenderse remitida a conceptos elaborados en el plano de la legislación general, que no han dejado de ser tenidos en cuenta por el constituyente. De la legislación vigente se deduce la existencia de una asistencia social externa al Sistema de Seguridad Social y no integrada en él... Esta asistencia social aparece como un mecanismo protector de situaciones de necesidad específicas, sentidas por grupos de población a los que no alcanza aquel sistema y que opera mediante técnicas distintas de las propias de la Seguridad Social...".



La exención tributaria, tanto por IVA como por IS, como por los tributos locales mencionados, no alcanza, por consiguiente, a cualesquiera servicios se presten a las personas de la tercera edad, sino que ha de tratarse de prestaciones de servicios «...de asistencia social»

La Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en informe de 23 de junio de 1995, citado por la Resolución de la Dirección General de Tributos número 451/2003, de 28 de marzo, sobre la base de la normativa estatal y autonómica y doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, entiende por asistencia social "el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social..."

En todas las anteriores definiciones aparece como idea consustancial al concepto de prestación de asistencia social el elemento de un estado de necesidad o una situación de carencia de recursos.

Por tanto, la exención tributaria, de todos los impuesto reseñados, que ahora se examina, alcanza a las prestaciones de servicios de asistencia social a la tercera edad, solamente, tal y como han quedado definidas dichas prestaciones con el carácter de asistencia social dispensadas en estados de necesidad y otras situaciones carenciales.

La mejor prueba de que no cualquier servicio a la tercera edad está exento del IVA; sino únicamente aquellos que quepa integrar en el concepto del asistencia social, se encuentra en que la propia Ley 37/1992, que contempla la existencia de servicios prestados a la tercera edad a los que no resulta de aplicación tal exención y que tributan al tipo privilegiado del 10% (artículo 91, dos, 7º LIVA).

Precisamente en base a la inexistencia de asistencia social, como respuesta a una verdadera situación de necesidad o carencial, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2006 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), negó la exención tributaria por IVA, aplicable también al resto de tributos en los que se requiere que se trate de servicios de asistencia social, a una entidad de asistencia a la tercera edad en la que parte de sus ingresos por explotación económica de una residencia de la tercera edad, los obtenía del pago de los propios clientes o de la Administración concertante.

Así, dice "en el caso de autos, la asociación recurrente, al lado de su actividad asistencial a la tercera edad, que no se discute, también presta servicios a personas mayores que no pueden considerarse servicios de «asistencia social», en el sentido antes expuesto, por cuanto no existe la situación de carencia. Tales servicios se prestan en el marco de lo que la propia recurrente denomina «contratos privados», en los que el demandante del servicio elige quien va a prestarlo, en un mercado en el que existe competencia de ofertas y lo retribuye.

Por lo tanto, en estos casos no existen situaciones de carencia, al menos en el sentido económico, pues los demandantes de la prestación de servicios se encontraban en situación de retribuirlos, como efectivamente hicieron.

Como dice el TEAC en su Resolución impugnada, aunque no exista ninguna dificultad en extender el concepto de carencia además de a los supuestos de falta de recursos económicos, a otros supuestos de orden físico o psicológico, en este caso la inspección ha acreditado que los servicios prestados lo eran mediante precio, mientras que la asociación recurrente no ha acreditado por su parte la concurrencia del requisito de tratarse de prestaciones de asistencia social, estos es, dispensadas en situaciones carenciales no sólo económicas, sino también de orden físico o psicológico, como le correspondía por las reglas que reparten la carga de la prueba"

Es decir, el cliente final de la fundación, es el que elige y paga su propia residencia, lo que aleja el válido acogimiento del término “asistencia social”, al no tratarse de una situación de necesidad o de carencia de recursos, ni tampoco como respuesta altruista a situaciones de orden físico o psicológico, con independencia de la situación económica de quienes las padecen.

Por todo ello, la exención fiscal a fundaciones de asistencia social a la tercera edad, prevista en la ley tributaria, revela una complicada aplicación práctica, pues la mayor parte de dichas entidades se constituyen con una finalidad última de recibir una contraprestación directa de sus residentes, electores también directos de aquéllas, al margen de la situación carencial de estos últimos.



Revista Técnica Tributaria

JURISPRUDENCIA NACIONAL



AEDAF

Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 16 de noviembre de 2016, rec. 1590/2015

Ponente: José Antonio Montero Fernández

Devolución de ingresos indebidos. Inicio del computo de cuatro años para su solicitud.

Se cuestiona en la sentencia cuando debe iniciarse a computar el plazo de 4 años para solicitar la devolución de ingresos indebidos por aplicación de una normativa que ha sido declarada contraria al Derecho Comunitario. El Tribunal Supremo determina que dicho plazo de prescripción debe computarse desde que se produjo el ingreso indebido y no desde que se publicó la sentencia del TJUE.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: (...) Pues bien, tal y como recuerda, entre otras, la Sentencia de 14 de abril de 2011 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (rec. cas. unificación de doctrina núm. 364/2007), con cita de otra de 25 de marzo de 2010, la sentencia de esa misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005, fijó la siguiente doctrina legal: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados», y esa misma sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005, considera errónea la doctrina de la “actio nata” aplicada a la determinación del “dies a quo” para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del “gravamen complementario”, es decir, no considera correcto entender que «el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos (artículo 28 LOTC), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos» (FD Segundo), por cuanto, si bien «es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal (...) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito».

Si tal es la doctrina del Tribunal Supremo en materia del cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos derivada de la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura del acto de aplicación de un tributo, teniendo en cuenta que la jurisprudencia del TJUE admite en supuestos análogos al presente que la solicitud de devolución se condicione a los requisitos materiales y formales fijados por las diferentes legislaciones nacionales, hemos de convenir con el Abogado del Estado, que el mismo criterio ha de adoptarse en el supuesto que nos ocupa, sin que ello suponga establecer condiciones más desfavorables a los exigidas a las reclamaciones similares de naturaleza interna.

SEXTO: (...) No es posible aceptar la tesis que se sostiene en la sentencia de instancia, en tanto que se da un salto argumental sin sustento jurídico adecuado. No repara la Sala de instancia que la sentencia que le sirve de amparo para recalar en la teoría de la *actio nata*, la del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2011, se refiere a un supuesto de responsabilidad patrimonial, sin que sea posible confundir y fundir bajo unos mismos presupuestos acciones de distinta naturaleza derivadas de distintos títulos, una la de responsabilidad patrimonial y otra, que es la ejercitada en este, la de la devolución de ingresos indebidos, ya anteriormente hemos transcrito las diferencias que se ponen de manifiesto entre ambas en la jurisprudencia antes referida, pero lo cierto es que no se está actuando la acción de responsabilidad patrimonial en la que cabría traer la referida doctrina, sino la de devolución de ingresos indebidos. Ha de señalarse en este caso además, que el ejercicio de la acción de devolución de ingresos indebidos se ejercitó por el contribuyente en 18 de marzo de 2004, esto es, antes incluso que se dictara la sentencia de 6 de octubre de 2005, que, siguiendo el hilo conductor que marca la sentencia impugnada, antes de haber nacido el propio derecho y la legitimidad jurídica para lograr la devolución de lo indebidamente ingresado; en puridad a la fecha de la solicitud de devolución de ingresos indebidos había transcurrido el plazo de prescripción y nos encontraríamos ante la imposibilidad de la rectificación de la autoliquidación, lo que nos abocaría en todo caso al art. 221.3 de la LGT, incurriendo la sentencia en incongruencia difícilmente conciliable con la tesis que mantiene, pues revive una actuación que había adquirido firmeza, la de aplicación del IVA, mediante un mecanismo ajeno completamente al sistema legalmente previsto para expulsar de la realidad jurídica las actuaciones nulas de pleno derecho.

Parte la sentencia de instancia, desde luego de postulados absolutamente correctos, a los que no cabría oponer objeción alguna si la interesada hubiera ejercitado la acción de responsabilidad patrimonial, en cuyo caso, *actio nata*, dispondría del plazo de un año para la reparación de los perjuicios derivados del ingreso indebido, pero, ya se ha dicho, resulta diáfano que la parte solicitó la devolución de ingresos indebidos, en las circunstancias ya comentadas.

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 9 de marzo de 2017, rec. 834/2016

Ponente: Emilio Frías Ponce

Intereses de demora. Imposibilidad de exigir los intereses suspensivos de la sanción al heredero.

En la sentencia se cuestiona la posibilidad de transmitir al heredero la obligación de pagar los intereses derivados de la suspensión de una sanción impuesta al causante. El Tribunal Supremo considera que, en la medida en que estos intereses traen causa en la propia sanción impuesta no podrán trasladarse al heredero.

Fundamentos de derecho

CUARTO: Expuestas estas consideraciones generales, la Sala anticipa que procede desestimar el motivo.

No cuestionándose que sólo el infractor es el que tiene que pagar la sanción, dado que se trata de una medida represiva a la que tiene que hacer frente como compensación de la comisión de una infracción, lo que nos lleva a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias por el fallecimiento del sujeto infractor (artículos 189 y 190), el problema a resolver es si este principio se extiende también a los intereses generados por la solicitud de suspensión, lo que ha de merecer una respuesta positiva en la línea que mantiene la sentencia recurrida, en cuanto traen causa de la propia sanción impuesta, lo que impide la posibilidad de la transmisión al heredero, aunque el art. 39.1 de la Ley 58/2003 no contempla la situación y se refiera solo a la sanción, sin que tampoco el art. 26. 2, c) de la ley 58/2003 nos pueda llevar a otra conclusión, en cuanto tiene en cuenta al sancionado, que no satisface el importe de la sanción, una vez vencido el plazo para su ingreso, debiendo estarse a las reglas específicas en el supuesto que hubiera sido objeto de recurso o reclamación, reglas que sólo pueden afectar al sancionado, no a sus herederos, toda vez que las consecuencias de una petición de suspensión, por el pago tardío, no pueden separarse de la propia sanción, y van asociados a la responsabilidad.

Otra interpretación nos llevaría a desconocer el principio de la personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Constitución, que es de aplicación al Derecho Administrativo sancionador.

En definitiva, el carácter compensatorio del perjuicio económico causado a la Administración Tributaria como consecuencia de la suspensión de la sanción tiene sentido cuando quien paga los intereses de demora es el sujeto infractor, pero no si la persona que debe abonarlos es un tercero, en cuanto resulta totalmente ajeno a las causas del retraso.

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 24 de marzo de 2017, rec. 887/2016

Ponente: Nicolás Antonio Maurandi Guillén

ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducción por parentesco. Inclusión en el grupo III a los sobrinos políticos habiendo premuerto el cónyuge del causante.

Recurso de casación para la Unificación de Doctrina. A efectos de aplicar las reducciones previstas en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, deben incluirse en el grupo III de parentesco a los sobrinos políticos o por afinidad del causante en el supuesto en que se hubiera producido el fallecimiento del cónyuge con el que mantenían parentesco por consanguinidad con anterioridad al fallecimiento del causante.

Fundamentos de derecho

QUINTO: *Admisión y estimación del recurso.*

La comparación de la sentencia aquí recurrida con esas antes mencionadas tres sentencias de contraste que han sido invocadas pone de manifiesto que entre aquella y éstas sí que se da la identidad subjetiva, objetiva y causal que resulta necesaria, como primer presupuesto, para que el recurso de casación para la unificación de doctrina que aquí se enjuicia pueda alcanzar éxito.

Así es desde el momento en que en todas ellas la controversia ha versado sobre la misma cuestión de si los sobrinos políticos o por afinidad del causante de una herencia pueden ser incluidos dentro del grupo III del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, como también en todas ellas se aprecia esta misma premisa fáctica: que el cónyuge del causante con el que los herederos de este habían tenido un vínculo de consanguinidad falleció con anterioridad a dicho causante.

Las infracciones denunciadas son también justificadas porque la sentencia recurrida decide la controversia por ella enjuiciada de manera contradictoria a como, al hilo de la interpretación de esos artículos 20 de la LISD y 918 del Código Civil, lo han hecho esas tres sentencias de contraste que han sido invocadas.

La sentencia de 18 de marzo de 2003 realiza un razonamiento que luego es reiterado en las de 12 de diciembre de 2011 y 1 de abril de 2014, como también en la más reciente de 14 de julio de 2016 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3316/20159); un razonamiento que esa primera sentencia de contraste expuso en su FJ séptimo así:

«Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en las sentencia de instancia):

a. El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.

b. Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.

c. Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.

Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado (y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 –que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos–, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños).

Y, además de que «donde la Ley no distingue no cabe distinguir», es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

d. En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.

La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.

Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II).

Por tanto, el actual recurso de casación para la unificación de doctrina debe ser estimado.

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 23 de noviembre de 2016, rec. 2753/2015

Ponente: Rafael Fernández Montalvo

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cuota tributaria. Aplicación del coeficiente corrector al patrimonio negativo.

El impuesto de sucesiones grava una fuente de riqueza, constituida por el incremento patrimonial obtenido a título gratuito por una persona física como consecuencia de la sucesión hereditaria con independencia de que su patrimonio preexistente sea positivo o negativo

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: (...) se aduce infracción del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LIS y D), en la medida en que [la sentencia impugnada] ha aplicado el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente establecido en dicho precepto cuando el patrimonio de la recurrente era negativo.

Después de reproducir el precepto, la representación procesal de la parte destaca que no ha sido objeto de discusión que el patrimonio preexistente de la heredera, doña María, tenía un valor negativo, por lo que, atendiendo al contenido explícito del artículo, quedaba fuera de toda horquilla de patrimonio preexistente, pues el primero de los tramos, en su cuantía mínima, parte de un patrimonio preexistente de CERO, por lo que un patrimonio negativo, sin necesidad de interpretación alguna, queda fuera de la previsión realizada por el legislador en el reiterado artículo.

En definitiva, no hay patrimonio preexistente que pueda ser utilizado para aplicar el coeficiente multiplicador establecido en el artículo 22 de la LIS y D.

La Administración no discute, ni la sentencia impugnada cuestiona que el patrimonio neto de la recurrente, en la fecha del devengo del impuesto, era negativo, como aceptan los órganos administrativos. Lo que no aceptan es que, aun siendo negativo dicho patrimonio preexistente no se aplique el coeficiente multiplicador establecido en el precepto. En efecto, la liquidación originariamente recurrida aplica el coeficiente 1,5882 del primer tramo de la escala relativo al patrimonio preexistente de los sujetos pasivos del Grupo III que es de "0 a 403.000 €", considerando, pues, que el supuesto de patrimonio negativo está incluido en ese tramo.

CUARTO: (...) la cuota tributaria del Impuesto de Sucesiones se obtiene aplicando siempre a la cuota íntegra un coeficiente multiplicador que será, en primer lugar el aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, conforme al artículo 47.2.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y, en su defecto, el previsto en el mencionado artículo 22 de la LIS y D, en cuyo diseño aparece como operación necesaria, para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria, la aplicación de un coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente.

En definitiva, la norma no establece que el coeficiente multiplicador sólo es aplicable, en su caso, si el patrimonio preexistente está incluido en alguno de los tramos de patrimonio preexistentes indicados en el reiterado artículo 22, sino que en todo caso, para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria, es preciso aplicar uno de los coeficientes que se indican.

Por consiguiente, la eventual imposibilidad de aplicar uno de los coeficientes multiplicadores previstos cuando el patrimonio preexistente es negativo no podría suponer que la cuota íntegra se convirtiera en cuota tributaria, ya que no es una hipótesis contemplada en la regulación del impuesto, sino que, de acuerdo con la mecánica establecida para la determinación de la cuota tributaria, supondría la imposibilidad de aplicar el impuesto a los sujetos pasivos con patrimonio preexistente negativo, resultado ilógico y contrario a la esencia y finalidad del impuesto sobre sucesiones que grava la capacidad económica derivada de una adquisición gratuita mortis causa. Es preciso, por tanto, atender a una interpretación armonizada y finalista de la norma, conforme a los artículos 3.1 del Código Civil y 23.1 de la LGT, los mismos preceptos que invoca la parte recurrente y que la llevan a una conclusión distinta.

La regulación del impuesto de que se trata ha querido diferenciar a los sujetos pasivos en función de dos criterios: el de su patrimonio preexistente, estableciendo cuatro tramos a los que ha asignado distintos coeficientes que se incrementan si aumenta dicho patrimonio (principio de contribuir según la capacidad económica), y el del parentesco con el causante que determina, también, que se incremente el coeficiente a medida en que es más remoto.

Por ello tampoco puede acogerse la aplicación del coeficiente 1, que es el previsto para los grupos I y II del artículo 20 para el primer tramo del patrimonio preexistente, porque ello supondría equiparar con dichos grupos al grupo III, dándoles el mismo tratamiento tributario en el Impuesto sobre Sucesiones, y contrariando, de esta manera, el espíritu y finalidad de la norma que es diferenciar, a efectos impositivos, las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado de las adquisiciones por descendientes y adoptados, cónyuges y ascendientes y adoptantes.

En efecto, de seguirse el criterio de la recurrente, los colaterales con patrimonio preexistente negativo resultarían equiparados con dicho coeficiente 1 a los parientes de los grupos I y II con patrimonio preexistente tanto negativo como positivo entre cero y 402.678,11 €.

Por consiguiente, en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se requiere en todo caso la aplicación de un coeficiente multiplicador como paso necesario para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria y, por ende, determinar la deuda tributaria. En el caso de que el patrimonio del contribuyente resulte negativo, será aplicable el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente del sujeto pasivo que corresponda, en función de su parentesco con el causante, de los contenidos en el primer tramo del cuadro recogido en el apartado 2 del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 13 de octubre de 2016, rec. 266/2012

Ponente: Fernando Román García

Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Sujeción al impuesto

La obligación tributaria por el concepto de retenciones del IRNR se devenga al tiempo de satisfacerse las correspondientes rentas al no residente, y será entonces cuando los elementos determinantes de ésta deban cuantificarse, sin que posteriores comprobaciones que pudiera realizar la Administración en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades por operaciones vinculadas puedan alterar los elementos determinantes de aquella obligación tributaria de retener cuando el propio sujeto pasivo no residente no podía en aquellos ejercicios aplicar en sus autoliquidaciones del IRNR las previsiones establecidas para valorar los ingresos y gastos por importe diferente del real.

Fundamentos de derecho

SÉPTIMO: (...) Así, en dicha regularización (referida al Impuesto sobre Sociedades) se siguió expediente relativo al Procedimiento de valoración por el Valor Normal de Mercado 10/2009, en virtud del cual la Inspección consideró que la contraprestación acordada entre SIL y la ahora recurrente por el suministro de concentrados y extractos no respondía a condiciones de mercado, sino que, conforme a su tesis (confirmada por el TEAC), la recurrente había satisfecho un precio superior al de mercado por los citados productos. En consecuencia, la Inspección determinó que el precio satisfecho por la recurrente a SIL por la compra de concentrados debía corregirse a la baja por un importe equivalente al exceso sobre lo que se consideraba el valor de mercado.

Sin embargo, en la regularización que se encuentra en el origen del presente procedimiento (relativa a retenciones por IRNR), la Inspección ha estimado la parte del precio satisfecho por la recurrente a SIL partiendo del importe realmente satisfecho por aquella por la adquisición de los mencionados concentrados y extractos, sin descontar los importes que, con arreglo a lo señalado por la Inspección en las Actas de Disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades, debían minorar el precio de venta de dichos concentrados.

En consecuencia, afirma la actora, la Administración no ha cumplido en este caso su obligación de efectuar una regularización completa.

(...)

En efecto, aun cuando la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades -en los artículos 16 de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 5/2004 atribuyera únicamente a la Administración y no al administrado la facultad de corregir el precio convenido para ajustarlo al real del mercado en los indicados supuestos de operaciones vinculadas, no es menos cierto que, una vez ejercitada tal facultad, la Administración queda vinculada por el resultado que de dicho ejercicio se derive, proyectándose esta vinculación, especialmente, frente al administrado que se ha visto obligado a soportar el legítimo ejercicio de aquella facultad por la Administración.

Y esta consecuencia no puede verse limitada exclusivamente al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, como pretende la Administración, sino que, por el contrario, una vez fijado por ésta el precio de una operación realizada

entre sociedades del mismo grupo, este precio es el que debe tener en cuenta a la hora de aplicar la tributación correspondiente a los diferentes impuestos relacionados con dicha operación.

La interpretación contraria, por más que se defienda como ajustada formal y literalmente a la normativa propia de cada tributo, quebraría el principio de seguridad jurídica, colocaría al obligado tributario en una situación de forzosa incertidumbre y permitiría que la Administración pudiera ir contra sus propios actos, en cuanto que la misma Administración podría asignar dos precios diferentes a una misma operación realizada entre los mismos sujetos.

Esta afirmación no supone admitir que el obligado tributario pueda aplicar directamente en sus autoliquidaciones del IRNR las previsiones de los artículos 16 de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 5/2004 para valorar los ingresos/gastos por importe diferente del real. Solo significa que si la Administración ha corregido -quedando firme tal corrección en vía administrativa- el precio asignado a una operación por entender que el fijado por ella es el que realmente se ajusta al de mercado, este precio así determinado ha de aplicarlo en la regularización que practique al obligado tributario con ocasión de ese concepto impositivo y también en las que pudiera llevar a cabo posteriormente en relación con otro concepto impositivo diferente, debiendo efectuar tal aplicación de oficio y, aun con mayor razón, cuando así lo solicite aquél, porque la Administración está obligada a tomar en consideración a la hora de practicar una regularización todos aquellos datos que pudieran resultar favorables y desfavorables para el obligado tributario a la hora de liquidar los diferentes impuestos.

Esta conclusión todavía se refuerza más en este caso si atendemos al hecho de que el precio fijado por la Administración en los expedientes números 10/2009 y 11/2009, relativos a procedimientos de valoración por el Valor Normal de Mercado, fueron ratificados por sentencia de esta Sala (SAN de 16 de julio de 2015, recurso nº 267/2012). Por tanto, solo en el caso de que, en virtud del recurso de casación interpuesto contra dicha sentencia, que aun no ha finalizado, se dejara sin efecto dicha ratificación, quedaría sin valor lo razonado.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo.

Sentencia de 6 de junio de 2016, rec. 2002/2012

Ponente: Luis Manglano Sada

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base Imponible. Ganancias patrimoniales. Gestión del impuesto. Declaraciones. Liquidación. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Procedimiento sancionador. Recursos. PRESCRIPCIÓN. Materia administrativa y tributaria. Faltas e infracciones.

La sentencia analiza un supuesto de presentación extemporánea de autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que se le asigna un determinado valor a un bien inmueble que forma parte del caudal hereditario, tras prescribir el derecho a liquidar el citado impuesto. Posteriormente, se vende el citado inmueble generando una ganancia patrimonial determinada. La sentencia analiza la vinculación del valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el valor de adquisición a efectos de calcular una ganancia patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Fundamentos de derecho

CUARTO: (...) Así pues, parece que en principio una liquidación anulada puede volver a reiterarse, eso sí, subsanando los vicios declarados, y siempre que no exista prescripción, tal como ocurrió en el presente supuesto, en el que se rectificó por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el procedimiento seguido para calcular las ganancias patrimoniales del IRPF de 2005, único vicio de anulabilidad apreciado por el TEARCV en su resolución de 29-9-2010.

(...)

QUINTO: Respecto al argumento de la demanda que mantiene la improcedencia de modificar los valores de adquisición declarados a efectos del I. Sucesiones y no rectificados por la Administración de la Generalitat Valenciana, deberá señalarse que los valores declarados por los herederos actores a efectos del Impuesto sobre Sucesiones no vinculan a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por tratarse del IRPF y no haber podido ser objeto de comprobación administrativa dichos valores por la Administración autonómica, habida cuenta que la declaración tributaria se produjo cuando ya había prescrito la acción liquidatoria y, por tanto, los valores declarados no podían ser ni comprobados ni corregidos, en su caso, razón por la que la Agencia Tributaria no tenía obstáculo alguno para comprobar los valores declarados.

(...)

Pues bien, tiene derecho la Administración tributaria a comprobar el incremento de valor declarado por los recurrentes en su IRPF de 2005 y, en su caso, a fijar el mismo por los medios legales oportunos, pero siempre deberá explicar de forma clara y razonable la cuantía que estima pertinente. Por ello, no se entiende la imputación actora de falta de competencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues estamos ante un tributo estatal, el IRPF, que se calcula según la metodología de otro impuesto (el de Sucesiones), sin tacha alguna de incompetencia, pues no estamos hablando del Impuesto sobre Sucesiones, de naturaleza estatal pero cedido a la Administración de la Generalitat Valenciana.

Igualmente, deberá desestimarse la aplicabilidad a este supuesto litigioso de los límites previstos en el artículo 18.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que contempla la prevalencia del valor declarado superior sobre el comprobado, pues rige tan solo para este tipo de tributos, pero no es aplicable a las ganancias patrimoniales del IRPF.

En cuanto al cálculo del valor de adquisición, necesario para determinar la ganancia patrimonial a efectos del IRPF, el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, lo refiere al "valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles", es decir, será el valor de adquisición de la finca heredada por los recurrentes el que corresponda al valor real que tuvieron en 1999, lo que debe ser fijado pericialmente, tal como hizo la Administración demandada a partir de una tasación de un arquitecto del Gabinete Técnico de la Dependencia Regional de Valencia, que estableció un valor de 1.428.721,10 euros, no cuestionado técnicamente mediante la correspondiente prueba pericial a practicar en este proceso, ni siquiera se ha argumentado en su contra ni aportado datos o razones que los desacrediten o permitan apreciar algún error, por lo que debe tenerse por pertinente el valor de adquisición fijado por la Administración y, consiguientemente, las ganancias patrimoniales atribuidas a cada heredero.

■

Tribunal Constitucional, Pleno.

Sentencia de 16 de febrero de 2017, rec. 1012/2015

Ponente: Adela Asua Batarrita

Cuestión de Inconstitucionalidad. Principio de capacidad económica. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos. Guipúzcoa.

El principio constitucional de capacidad económica no permite al legislador que grave riquezas ficticias, inexistentes o inexpressivas de la capacidad económica. En este caso, se impugnan los artículos 1, 4 y 7,4 de la Norma Foral 16/1989 del Territorio Histórico en los que se determina, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana en un determinado período temporal –entre uno y veinte años–, se revela un incremento de valor y una capacidad económica sujeta a tributación. Nulidad de los citados preceptos en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica sin capacidad de acreditar prueba en contrario.

Fundamentos jurídicos

2. (...) Es constitucionalmente admisible que “el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”, bastando con que “dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo”. Eso sí, en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia. Esto es, si el hecho imponible “es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria”, es patente que el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, por lo que “tiene que constituir una manifestación de riqueza”, de modo que la “prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica”.

(...)

Distinta es la consideración del principio de capacidad económica como “medida” de la tributación y, por tanto, como “criterio” de graduación de la misma. Sobre este particular hemos señalado que este aspecto no se relaciona “con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario”, operando como un “criterio inspirador del sistema tributario”, razón por la cual, “aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se ‘module’ en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto”, de modo que “sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE”.

(...)

3. (...)Se puede decir, entonces, que el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo que, según su configuración normativa, grava el "incremento de valor" que experimenten los terrenos (art. 1.1), "puesto de manifiesto en el momento del devengo", esto es, en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno [arts. 4.1 y 6.1 a)] y que se ha "experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años" (art. 4.1). Aunque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el "incremento de valor" que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles al momento de la transmisión de un porcentaje fijo por cada año de tenencia [arts. 4.2 a) y 4.3], con independencia no sólo del quantum real del mismo, sino de la propia existencia de ese incremento. Según esto, no estamos, pues, ante un impuesto que someta a tributación una transmisión patrimonial, pues el objeto del tributo no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche esta para provocar el nacimiento de la obligación tributaria; tampoco estamos ante un impuesto que grave el patrimonio, pues su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que han experimentado con el paso del tiempo; estamos, entonces, ante un impuesto que somete a tributación, en principio, la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión [de hecho, para evitar la doble imposición que el gravamen municipal generaba con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, si bien se previó, en su origen, la deducción en la cuota de este último, del 75 por 100 de la cuota del impuesto municipal, cuando correspondiesen a alteraciones patrimoniales de las que hubiesen derivado incrementos patrimoniales sujetos efectivamente a aquel Impuesto [art. 78.7 b) de la Norma Foral 13/1991, de 27 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas] luego pasaría a ser considerada como un gasto deducible en la base imponible (arts. 43.3 y 44 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas; arts. 47.3 y 48 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas; y arts. 45.3 y 46 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del impuesto sobre la renta de las personas físicas).

A la vista de lo que antecede, es necesario precisar que, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, la titularidad de un bien inmueble urbano (no arrendado) supone la manifestación de una capacidad económica que conecta con la atribución de un rendimiento potencial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6), de la misma manera que lo hace, por ejemplo, la titularidad de una finca rústica a efectos del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13) o el mero ejercicio de una actividad económica en relación con el impuesto municipal sobre actividades económicas (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4). En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto. Ahora bien, una vez hecha la precisión que antecede, es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar "porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que —como hemos venido señalando— dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

Pues bien, no cabe duda de que los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad

económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica" (art. 31.1 CE). Así las cosas, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE

6. (...)Conforme a lo dicho, no es posible asumir la interpretación salvadora de la norma cuestionada que se propone porque, al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 de la Norma Foral 16/1989). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto" (art. 7.4 de la Norma Foral 16/1989).

Es cierto que el art. 104.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Gipuzkoa, prevé que "[l]as presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que expresamente se prohíba por Norma Foral". Pero en el caso analizado, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar con anterioridad, estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene.

Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución).

7. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe dejarse bien sentado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

Revista Técnica Tributaria

DOCTRINA
ADMINISTRATIVA



Doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5240/2016 de 19/01/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Comprobación de valores. Motivación del dictamen de peritos.

Se pronuncia el TEAC sobre la motivación del dictamen de peritos de valoración de un inmueble en el que se aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas, unificando criterio sobre tres cuestiones planteadas: (i) Sobre la necesidad de identificar las muestras o testigos rechazadas por el perito, así como los motivos de su exclusión, el Tribunal concluye que dicha mención en el informe pericial no es exigida por la necesidad de motivación; (ii) sobre la necesidad de incorporar al expediente una copia de las operaciones tomadas como muestra, se determina que será exigido si tales documentos consisten en escritura pública; (iii) por último, considera el TEAC que la Administración puede realizar una tercera comprobación de valor si las anteriores fueron anuladas por la propia Administración sin llegar a incorporarse al expediente. En este sentido, se recuerda que la Administración no puede realizar una tercera comprobación cuando los actos de liquidación basados en las dos comprobaciones anteriores fueron anulados, en vía administrativa o judicial, por los mismos o similares defectos de motivación.

Fundamentos de derecho

CUARTO: (...) La primera de las cuestiones a determinar en el presente recurso es si para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial de valoración de un inmueble que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas se requiere incluir en el informe la relación pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso.

El informe pericial en el que se sustentó la liquidación impugnada ante el TEAR determinó el valor de los solares a partir del llamado método residual estático. Este método –dice el informe– se basa en determinar el valor de repercusión del suelo (valor del suelo sobre cada m² construido según uso), partiendo del conocimiento del valor unitario de mercado del inmueble una vez edificado y descontando la suma de los valores unitarios de cada uno de los elementos o factores que conforman el producto inmobiliario (coste de la construcción, beneficios y gastos). Así, partiendo del valor unitario actual del producto acabado, se obtiene el valor de repercusión actual del suelo.

El informe parte de una serie de muestras o testigos obtenidas de escrituras públicas relativas a la transmisión de distintos bienes inmuebles acabados, situados en zonas de características similares, en el mismo año de valoración o en años contiguos al de la fecha de los inmuebles a valorar. Se indica que los criterios de selección de las muestras y el proceso de homogeneización o normalización posterior se han basado en los conocimientos del técnico actuante.

Se han seleccionado por el perito doce muestras o testigos, señalándose para cada una los datos siguientes: fecha de la transmisión, situación (municipio, calle y portal), uso, tipología, calidad de la construcción, año de la construcción y superficie construida, según datos catastrales, valor declarado y valor unitario de venta.

Se observa que diez de las muestras son transmisiones realizadas en el mismo año que la correspondiente al inmueble a valorar y dos son transmisiones realizadas en el año siguiente. Todas las muestras corresponden a inmuebles ubicados en el mismo término municipal que el correspondiente al inmueble a valorar. La tipología de todas las muestras es la de "vivienda unifamiliar adosada" y las circunstancias urbanísticas de las fincas a valorar son las de suelo urbanizable programado con altura de edificación B + 2, encontrándose ya aprobado el proyecto de urbanización.

Pues bien, este Tribunal Central considera que lo determinante para que el informe pericial pueda considerarse debidamente motivado en lo que al método de comparación para la determinación del módulo unitario básico a partir de muestras o testigos se refiere, es que se expliciten adecuadamente los elementos integrantes de las muestras elegidas, esto es, que se identifiquen los testigos empleados y que se razonen las circunstancias por las que se consideran semejantes o comparables con el inmueble a valorar las muestras tomadas como referencia, sin que se requiera como regla general incluir en el informe pericial la relación pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso.

(...)

QUINTO: La segunda cuestión debatida es la concerniente a si para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial de valoración de un inmueble que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas es necesaria la aportación al informe, y por lo tanto al expediente administrativo, de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, consistiendo tales documentos en escrituras públicas.

(...)

El propio TSJ de Madrid en sentencia de 18 de febrero de 2015 (Rec. nº 1792/2012) ha reconocido la necesidad de que al informe pericial se adjunten las fuentes de procedencia de los valores de referencia aportados por el perito. Así, dispone esta sentencia:

Por otra parte, es necesario que en el informe pericial se haga referencia a las fuentes de procedencia de los valores de referencia aportados por el perito y que se adjunten las mismas al informe para que puedan ser conocidas por el sujeto pasivo.

Sin embargo, en contra de lo que se afirma en el informe pericial, ni en ese informe, ni en el expediente administrativo, consta una copia de los testigos/muestras empleados para determinar los precios medios de la zona,(.....)

Y, asimismo, puede citarse la sentencia del TSJ de Castilla y León de 3 de diciembre de 2010 (Rec. nº 149/2009), que dispone:

En este sentido, **debemos también de recordar lo razonado por esta Sala en relación a la falta de incorporación de los estudios de mercado en el expediente administrativo**, señalando que toda Administración pública, y la tributaria también, debe documentar sus actuaciones por escrito (artículo 55.1 y 2.º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre).

Por lo tanto, **si la Administración Tributaria Autónoma se remite a los registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por ella misma para con apoyo en los mismos dictar una determinada resolución, en este caso una valoración tributaria, tal actuación es válida, pero necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado.**

No es admisible que se remita al interesado a aquellos registros o estudios para la comprobación de un dato fáctico absolutamente esencial para analizar si la valoración que se discute se halla suficiente y correctamente motivada y si ha sido realizada válidamente. Sólo los hechos notorios, o los admitidos por el interesado quedan exentos de su prueba y por tanto de su aportación al expediente administrativo. **Si no existe copia documental, certificado u otro documento público u oficial que acredite la valoración fiscal o de mercado o cualquier otro dato de significación tributaria en el expediente administrativo, tenido en cuenta por la Administración y explicitado en su acto, la Administración Tributaria no está motivando correctamente su valoración.**

Esa omisión o falta de aportación probatoria supone una conducta procedimental injustificada al imponer al administrado una nueva carga como es acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para contrastar esos datos, lo que incluso puede llegarle a suponer un nuevo gasto en forma de tasa.

(...)

SEXTO: Resta por analizar la última cuestión controvertida: si para considerar que una Administración ha realizado dos valoraciones y, por ello, tiene vedada por la jurisprudencia practicar una tercera, se requiere que aquellas valoraciones hayan sido incorporadas a los correspondientes actos de liquidación, surtiendo efectos jurídicos frente al sujeto pasivo, y, además, que dichos actos hayan sido anulados por los Tribunales por apreciar el mismo o similar defecto.

(...)

El Tribunal Supremo se ha manifestado sobre este asunto en numerosas sentencias.

Así, por ejemplo, en la sentencia de 29 de diciembre de 1998 (Rec. nº 4678/1993) dispuso el Alto Tribunal [4]:

Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121, apartado 2 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243), y de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados, y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria, de ahí que al amparo del artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, tal acto administrativo es anulable por indefensión, que es exactamente lo que ha mantenido la sentencia recurrida en casación.

Ahora bien, **la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.**

En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que **los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que esta obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.**

La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 (Rec. nº 3090/1994) reproduce textualmente los párrafos transcritos de la sentencia de 29 de diciembre de 1998 y añade, además, el siguiente [5]:

Cierto es –añadimos ahora– que **el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado**, pues **está sometido** en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar **a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida –entonces sí– del derecho a la comprobación de valores** y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002 (Rec. nº 7161/1996) abunda sobre la cuestión al señalar [6]:

Ciertamente, **no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto en los casos en que esa anulación se haya decretado en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración «acierte» o actúe correctamente. Si, producido el indicado pronunciamiento, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla.** Así lo tiene declarado esta Sala, entre otras, en las antecitadas Sentencias de 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999, 559) y 7 de octubre de 2000 (RJ 2000, 7877). Sin embargo, también ha reconocido en ellas la procedencia de esa misma retroacción, como pronunciamiento complementario del de nulidad de la comprobación, «ex» arts. 52 y 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (RCL 1958, 1258, 1469, 1504; RCL 1959, 585 y NDL 24708) –actuales arts. 64 y 66 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) – con la limitación acabada de constatar más la que pudiera derivar del transcurso del lapso de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación –art. 64.a) LGT–.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3961/2016 de 02/02/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Procedimiento de comprobación. Determinación del valor de adquisición para el cálculo de la ganancia patrimonial.

El TEAC unifica criterio y considera que la Administración, al regularizar una ganancia patrimonial por transmisión de un bien que no ha sido declarada, no puede atribuirle al mismo un valor de adquisición de cero euros sin antes desplegar alguna actividad probatoria para determinar dicho valor de adquisición.

Adicionalmente, el Tribunal se pronuncia también sobre la procedencia de determinar dicho valor de adquisición acudiendo al procedimiento de comprobación de valores regulado en el artículo 57 de la LGT, concluyendo que únicamente cabe su aplicación cuando se trate de adquisiciones a título lucrativo, pero no en las onerosas.

Fundamentos de derechos

CUARTO: Expuestas en el Fundamento de Derecho anterior las reglas que establece la normativa del IRPF para determinar el importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, diferenciando con claridad según que la adquisición o la transmisión hayan tenido lugar a título oneroso o lucrativo, se hace necesario determinar sobre quién recae la carga de probar el valor de adquisición del inmueble y, por ende, el valor de la ganancia o pérdida patrimonial.

(...)

De la actuación seguida por la oficina gestora se colige que ésta hace recaer en todo momento y exclusivamente sobre el obligado tributario la carga de acreditar el valor de adquisición, conclusión que este Tribunal Central considera incorrecta por las razones que seguidamente se exponen.

Así, el obligado tributario aportó en el curso del procedimiento de aplicación de los tributos y con ocasión de la interposición del recurso de reposición, determinada documentación concerniente al inmueble que ya se ha relacionado en los antecedentes de hecho. Juzgando insuficiente dicha documentación para determinar el valor de adquisición, la Administración considera no probado por el contribuyente valor de adquisición alguno y adopta el de 0 euros, lo que equivale a considerar como ganancia patrimonial el importe de la transmisión.

Y es que, aunque en principio –tal como hemos señalado– quepa atribuir al contribuyente la carga de acreditar el valor de adquisición, no pueden soslayarse otros principios que regulan la materia de la prueba, como son los de valoración conjunta de las pruebas practicadas, los principios de facilidad probatoria, esto es, cercanía o proximidad a los medios de prueba, y el principio de valoración del esfuerzo probatorio realizado en cada caso.

Pues bien, tratándose en la generalidad de los supuestos reales analizados por los Tribunales Económico-Administrativos en los que se ha aplicado este criterio de adoptar como valor de adquisición el de 0 euros, de alteraciones patrimoniales ocasionadas por la transmisión de bienes inmuebles, y obrando en poder de la Administración generalmente las fechas de adquisición y/o transmisión, debido a la información que con carácter periódico sobre operaciones inmobiliarias están obligados a suministrarle Notarios y Registradores mediante varios tipos de declaraciones informativas –sin perjuicio de que en muchos casos, como el presente, el propio contribuyente también pueda aportar o más bien corroborar dicha información ya obrante en poder de la Administración–, entraría

en juego el principio de la facilidad probatoria derivada de la información que ya obra en poder de la Administración y además de la facultad de formular requerimientos individualizados de captación de información a los Notarios. En este sentido, recordemos que el protocolo notarial es la colección ordenada de los documentos originales firmados por las partes, cuya formación y custodia es uno de los aspectos fundamentales de la función notarial, ya que debido a la especial eficacia del documento público los notarios conservan los originales de los documentos que autorizan o que intervienen para evitar así cualquier tipo de alteración formando el archivo de la Notaría a cargo del notario que la desempeña, su sustituto o sucesor. Cuando los protocolos tienen más de veinticinco años de antigüedad y menos de cien corresponde su custodia al Archivo General de Protocolos que existe en la cabeza de cada Distrito notarial a cargo del notario Archivero designado por el Ministro de Justicia a propuesta de la Dirección General; y una vez que tienen más de cien años de antigüedad, siendo su valor histórico extraordinario, pasan a la Sección Histórica.

Sin perjuicio de lo que se acaba de señalar, en algunos casos, como en el que aquí examinamos, se pone de manifiesto además al menos un mínimo esfuerzo probatorio del obligado tributario aportando documentación y datos que facilitan a la Administración formular esos requerimientos de información a terceros para obtener el valor de adquisición a determinar. Así, por ejemplo, en la escritura de préstamo hipotecario aportada por el contribuyente se identifican las fechas de las escrituras de adquisición del terreno y de declaración de obra nueva, así como los notarios autorizantes y los números de protocolo, datos que habrían permitido a la Administración formular los oportunos requerimientos a dichos notarios y obtener información relevante sobre el valor de adquisición del inmueble. Pues bien, a ese esfuerzo probatorio no puede responder la Administración con una actitud pasiva que se desentiende por completo de obtener una información que estaría razonablemente a su alcance.

La Administración puede desplegar, a tal efecto, los medios inquisitivos de obtención de información que le otorga el ordenamiento jurídico o los mecanismos que éste le ofrece ante la imposibilidad de dicha determinación.

(...)

SÉPTIMO: (...) Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **acuerda unificar criterio en los términos siguientes:**

- Si la adquisición del elemento patrimonial transmitido se produjo a título lucrativo, mediante transmisión *intervivos* o *mortis causa*, la Administración debería haber tomado como valor de adquisición en virtud del artículo 36 LIRPF el valor real del inmueble, pero nunca el de cero euros, quedando legitimada la Administración para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT. Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF.
- Por el contrario, si la adquisición lo fue a título oneroso, alguna cantidad se pagó o algún coste tuvo el elemento patrimonial y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener. En este caso, aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba, apreciación conjunta de las pruebas practicadas y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de cero euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF, precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir.

Si, por el contrario, consta que la Administración ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del artículo 35 de la LIRPF, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros.

En este sentido, téngase en cuenta que tratándose de bienes adquiridos a título oneroso, la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales, de modo que el valor de adquisición solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo, y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba, sin que proceda realizar las actuaciones de comprobación de valores previstas en los artículos 57, 134 y 135 de la LGT.

■

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 05431/2013 de 02/02/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Primera

LGT. IRPF. Efectos derivados de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración complementaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Procedencia de la liquidación de intereses de demora.

Se discute la procedencia de intereses de demora asociados a la presentación de autoliquidación extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, una vez transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: (...) De acuerdo con lo dispuesto en los artículos transcritos, resulta evidente que la obligación de satisfacer el interés de demora constituye una prestación accesoria a la obligación principal. Los reclamantes sostienen que debe entenderse prescrito el derecho a liquidar intereses de demora por presentación de autoliquidaciones fuera de plazo, toda vez que ha prescrito la obligación principal. Una cuestión similar a la que ahora nos ocupa, si bien en relación a otra prestación accesoria (el recargo girado por presentación extemporánea) ha sido ya resuelta por este Tribunal Central en resolución de fecha 22 de julio de 2011 (RG 4926/2009) (...)

La Resolución anterior ha sido confirmada por la Audiencia Nacional mediante Sentencia firme de 17 de diciembre de 2012 recaída en recurso ordinario nº 536/2011. En su Sentencia, la Audiencia profundiza en la argumentación jurídica que además hace extensiva a la liquidación por intereses de demora; en concreto, se señala en el Fundamento de Derecho Tercero:

"Pues bien, como señala el Abogado del Estado, sobre la inexistencia de prescripción, para invocar la prescripción de una obligación accesoria, cual es el abono del recargo por presentación de la autoliquidación fuera de plazo, es preciso que haya prescrito la obligación principal. La obligación principal, esto es el ingreso de las cantidades retenidas, no ha prescrito desde el momento en que el interesado la ha cumplimentado, debido a lo cual surge precisamente el recargo. Ello supone un reconocimiento de la deuda, que impide la prescripción. Pero incluso aunque la obligación principal hubiese estado incurso en prescripción, el cumplimiento tardío de la misma constituiría una renuncia a la prescripción ganada, no invoca un pago indebido por error, sino el cumplimiento de un deber tributario que había postergado por varias razones.

El pago deliberado de una deuda reconocida por el deudor supondría la renuncia a la prescripción. No consta que la autoliquidación presentada extemporáneamente haya sido objeto de petición de rectificación o de impugnación, y la demanda ni siquiera cita que esto haya ocurrido. Ese cumplimiento tardío no es un acto desinteresado, sino que responde a una actuación cautelar del demandante en evitación de que le instasen un procedimiento inspector, según destaca el Abogado del Estado.

En definitiva, frente a la invocada prescripción, debe reiterarse que la obligación de satisfacer el recargo liquidado por la Administración, constituye una prestación accesoria a la obligación principal de acuerdo con lo señalado en el artículo 25 de la Ley General Tributaria. Y como quiera que no consta que ni el interesado ni la Administración hayan iniciado un procedimiento para declarar la prescripción de la obligación principal ha de considerarse vigente dicha obligación y, consiguientemente, la obligación accesoria dependiente de aquella.

Se parte del carácter accesorio del recargo alcanzando la prescripción de la obligación principal a la accesorio. Sin embargo la deuda que genera el recargo no consta ni impugnada, ni, lógicamente, anulada por ninguna resolución administrativa ni jurisdiccional, al contrario se ha extinguido por pago el 24 de abril de 2009.

En lo que aquí interesa, se trata de deudas que no se han extinguido por prescripción sino por pago y en consecuencia no cabe considerar que el recargo –ni los correspondientes intereses- han prescrito por prescripción de la obligación principal. Por el contrario la reseñada deuda tributaria no consta impugnada, sino que al contrario, ha sido abonada por la entidad recurrente.

(...)

En el expediente que ahora nos ocupa, tampoco consta que se haya iniciado ningún procedimiento para declarar la prescripción de la obligación principal, ni por los interesados ni por la Administración; por lo tanto, de acuerdo con los criterios expuestos, no podemos acoger la tesis de los reclamantes, considerando que la obligación accesorio, la liquidación de intereses de demora, ha prescrito por prescripción de la obligación principal.

■

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 01510/2013 de 04/04/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

IS. La consideración de la compensación de Bases Imponibles Negativas como “opción” y los límites sobre compensabilidad futura que ello conlleva.

Tras analizar la posibilidad de compensar BINs, no habiéndolas incluido en la autoliquidación original, y solicitándolo por medio de un escrito de solicitud de rectificación de la liquidación, el TEAC realiza un estudio en profundidad de las distintas “opciones” para compensar BINs en el periodo no habiéndolas incluido en la declaración (por rectificación o por comprobación / inspección).

Fundamentos de derecho

QUINTO: (...) Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de “opción” antes definido. Y así, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base. La Ley reconoce a los sujetos pasivos el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores; el ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si ejerce o no su derecho a la compensación, así como el importe de la misma.

Además se trata de una opción que se ejerce “con la presentación de una declaración”, que es la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, debe considerarse una opción tributaria que se ejerce mediante la presentación de una declaración y, en consecuencia, que cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el artículo 119.3 LGT anteriormente transcrito.

En concreto, las posibilidades que se pueden dar son las siguientes:

- Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejerció opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.
- Que el contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso debe entenderse, no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación.

- Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso es claro que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.
- Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

■

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3615/2015 de 09/02/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

ISD. Base imponible. Cuantificación del ajuar doméstico

La existencia de un informe de perito que acredite una valoración del ajuar inferior al que resulte de aplicar el 3% sobre el caudal relicto es suficiente para enervar el automatismo de la valoración del ajuar doméstico contenido en el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: (...) en este caso no se plantea la existencia o no del ajuar doméstico sino su cuantificación. Y es que mientras que la Oficina Nacional se apoyó, para valorarlo, en la presunción legal definida en el referido artículo 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (el 3% del importe del caudal relicto del causante). Las recurrentes rechazan que el referido criterio debiera mantenerse de manera automática, otorgando fuerza destructiva de tal presunción a la actividad desarrollada por ellas mismas consistente, en la aportación de un acta de notoriedad y un informe de perito, el cual valora el ajuar de la vivienda habitual de la causante en 3.505 euros. Ante esta controversia, este Tribunal Central entiende que aunque un informe elaborado a instancia de parte por una persona o entidad privada no puede ser investido con fuerza probatoria absoluta de los hechos que se afirman per se, sí es suficiente para enervar al menos el automatismo que despliega, en cuanto a la valoración del ajuar doméstico, el artículo 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, situando a la Administración Tributaria en la obligación de realizar, cuanto menos, una contestación debidamente motivada sobre el valor probatorio del documento presentado o de los criterios valorativos aplicados en el mismo, todo ello además, sin perjuicio de la facultad comprobadora de la Administración al amparo de lo establecido en el artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Si el legislador, como se ha dicho, no ha configurado la valoración del ajuar doméstico mediante una regla inamovable permitiendo que el interesado o interesada pueda otorgarle otro valor, siempre que lo pruebe fehacientemente, cuando éste realiza dicha tarea y aporta una determinada valoración, aparentemente justificada y documentada, la Administración Tributaria no puede pretender no realizar ninguna tarea comprobadora y mantenerse, a efectos de la regularización, en la previsión del valor señalada en el artículo 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Todo ello, no obstante, sin perjuicio de afirmar que la valoración hecha por perito no tiene una rotundidad suficiente como para darla por cierta, pero, y es lo que se trata de decidir en este caso, sí excluye la posibilidad de calcular el ajuar doméstico en el 3% del caudal relicto del causante sin más justificación de la Oficina Gestora.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07334/2016 de 02/03/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Rentas del trabajo. Prestaciones por maternidad

Se unifica criterio al considerar que la prestación por maternidad pagada por la Seguridad Social no está prevista en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como renta exenta, sino que se trata de una percepción de carácter laboral que debe incluirse dentro de las rentas del trabajo. Las únicas prestaciones a cargo de la Seguridad Social a las que extiende su alcance la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF son las “prestaciones familiares” reguladas en el Capítulo IX del Título II del TRLGSS.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si la prestación percibida del Instituto Nacional de la Seguridad Social derivada de la baja por maternidad está o no prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como renta exenta del Impuesto.

TERCERO: El artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) delimita con gran amplitud los rendimientos del trabajo sometidos a gravamen en este impuesto, no suscitando discrepancia alguna la consideración de las distintas prestaciones percibidas de la Seguridad Social como rendimientos del trabajo sujetos al IRPF.

La controversia que nos ocupa se centra en determinar si las cantidades percibidas de la Seguridad Social en concepto de prestación por maternidad se encuentran o no exentas en el IRPF, según que se concluya que estas rentas están o no incluidas en el artículo 7 de la LIRPF).

(...)

La lectura de la letra h) del artículo 7 de la LIRPF nos permite observar que el legislador a la hora de establecer el alcance de la exención contemplada en dicho precepto, concreta el mismo atendiendo al elemento subjetivo de quien es el pagador de las prestaciones, y en función de ese elemento subjetivo en cada caso delimita la exención con extrema precisión o bien en términos genéricos.

Así al concretar las prestaciones a cargo de la Seguridad Social las determina con suma precisión, no limitándose a enunciar las mismas, sino que llega incluso, a fin de evitar dudas interpretativas, a concretar los preceptos que las regulan. De forma que las únicas prestaciones a cargo de la Seguridad Social a las que extiende su alcance la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF son las **“prestaciones familiares”** reguladas en el Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social del aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994. Básicamente se trata de una serie de prestaciones no contributivas tales como la asignación económica por hijo o menor a cargo, la prestación económica de pago único por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en casos de madres con discapacidad, la prestación económica de pago único por parto o adopción múltiples, y hasta el 31/12/2010 una prestación económica por nacimiento o adopción de hijo que fue suprimida por Real Decreto-Ley 8/2010 de medidas extraordinarias para la reducción del déficit público y las pensiones de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de 22 años o incapacitados para todo trabajo.

CUARTO: Tampoco encuentra acomodo la prestación por maternidad percibida de la Seguridad Social en la letra z) del artículo 7 de la LIRPF, pues esta se refiere a "prestaciones y ayudas familiares" percibidas de cualquier Administración Pública, de forma que la prestación debe tener el calificativo de "familiar" y las prestaciones familiares que como tales satisface la Seguridad Social son las reguladas en el Capítulo IX del Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social, entre las que como ya se ha indicado no se encuentra la prestación por maternidad, regulada en el Capítulo IV bis de dicho Título II del TR de la Ley General de la Seguridad Social.

Por tanto, debe concluirse que el legislador ha delimitado el alcance de la exención de este tipo de prestaciones a cargo de la Seguridad Social con suma precisión, de forma que el principio de especialidad normativa, en cuya virtud la norma especial prevalece sobre la general, determina que al contener la Ley una expresa delimitación de las concretas prestaciones a cargo de la Seguridad Social exentas, no podamos extender la exención de las prestaciones a cargo de la Seguridad Social mas allá de sus estrictos términos, al amparo de supuestos de exención que el legislador establece para otras prestaciones públicas distintas.

A la misma conclusión nos conduciría lo prevenido en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, en el sentido de prohibir la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Como indicó el Tribunal Supremo en Sentencia de 11 de mayo de 2004 *"... toda exención ha de ser objeto de interpretación restrictiva reducida a sus estrictos términos y finalidad con objeto de no menoscabar el principio de justicia tributaria en cuanto que toda exención supone una excepción a la regla general de contribución de todos al sostenimiento de las cargas públicas (artículo 31.1 de la Constitución)"*.

QUINTO: El distinto trato tributario de las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social respecto a las prestaciones por maternidad satisfechas por los demás Entes Públicos, no es algo caprichoso sino que obedece a la distinta naturaleza de las prestaciones, lo que justifica ese trato fiscal diferenciado.

Así, la interpretación literal de la norma se ve sustentada por el hecho de que la interpretación finalista de la misma conduce a idéntica conclusión. En este sentido, hay que tener presente que la prestación de maternidad satisfecha por la Seguridad Social tiene la función de sustituir a la retribución normal (no exenta en el IRPF) que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso. La causa real de concesión de estas prestaciones no es, por tanto, la maternidad en sí misma considerada como una finalidad a proteger, **sino la suspensión de la relación laboral que origina la situación de maternidad** y que se da igual en los casos de maternidad y adopción que en los demás previstos en la norma para el cobro de otras prestaciones, como el acogimiento, la incapacidad temporal por accidente o enfermedad o el riesgo para el embarazo: **el fundamento de la prestación es la suspensión del contrato de trabajo y no por la causa (la maternidad) que origina dicha suspensión.**

En cambio, las prestaciones públicas por maternidad a cargo de otros entes distintos de la Seguridad Social, son meras liberalidades a favor del beneficiario en una situación que nuestro ordenamiento ha considerado que merece una especial protección.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6326/2016 de 02/03/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Base Imponible. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones.

El TEAC unifica doctrina sobre una cuestión que venía siendo polémica: si procede la aplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda habitual en el supuesto en el que el arrendador no había declarado dichos rendimientos en la correspondiente autoliquidación. Pues bien, determina el TEAC que dicha reducción únicamente procede tratándose de rendimientos declarados por el contribuyente, ya sea en el plazo previsto legalmente o mediante autoliquidación complementaria, no siendo posible su aplicación una vez iniciado el correspondiente procedimiento de comprobación.

Fundamentos de derecho

CUARTO: Por lo que respecta a la primera cuestión controvertida, concerniente al significado que ha de darse al término “rendimientos declarados” utilizado por el artículo 23.2.1º de la Ley 35/2006 del IRPF, ha de señalarse que la reducción de los rendimientos netos derivados del arrendamiento de inmuebles con destino a vivienda fue implantada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que modificó el artículo 21 de la Ley 40/1998, del IRPF, cuyo apartado 2 quedó redactado en los términos siguientes: “2. *En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior se reducirá en un 50 por 100*”.

La finalidad de esta medida se indicaba con claridad en la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002, a cuyo tenor: “*En los rendimientos del capital inmobiliario derivados de viviendas en alquiler se mejora y simplifica el cálculo del rendimiento neto, introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres*”.

No es difícil advertir la contribución que una medida como la reducción del 50% de los rendimientos netos introducida por la Ley 46/2002 puede ejercer en el aumento de la oferta de viviendas arrendadas. En efecto, la menor tributación por tales rendimientos constituye ciertamente un incentivo para que los propietarios de las viviendas decidan ponerlas en alquiler en lugar de mantenerlas vacías con fines puramente especulativos. Por otra parte, la disminución del coste fiscal del arrendamiento para el propietario puede contribuir también a un abaratamiento del precio de los alquileres.

En la posterior Ley 35/2006 es el artículo 23.2 el que regula esta reducción, en los términos más arriba expuestos. Para que opere la reducción en caso de rendimientos netos positivos se exige ahora, a diferencia de la regulación anterior, el requisito de que tales rendimientos hayan sido declarados por el contribuyente.

El artículo 119.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), en la redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, recoge el concepto de declaración tributaria en los términos siguientes:

1. “*Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.*”

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

El precepto define la declaración tributaria en un sentido amplio, no restringiéndola a la que pone de manifiesto la realización del hecho imponible. De esta forma, el concepto de declaración tributaria acuñado en la Ley 58/2003 ha supuesto una ampliación de la definición de declaración contenida en el artículo 102.1 de la Ley 230/1963. En la norma derogada se configuraba en torno a las “circunstancias integrantes, en su caso, de un hecho imponible” mientras que en el artículo 119 de la Ley 58/2003 se dice que constituye declaración tributaria todo documento donde se reconozca o manifieste la realización de hechos relevantes para la aplicación de los tributos. Con la redacción derogada quedaban fuera del concepto de declaración tributaria supuestos relativos a obligaciones que no suponían realización del hecho imponible como, por ejemplo, las declaraciones informativas.

Por su parte, el artículo 120.1 de la citada Ley define las autoliquidaciones del modo que sigue:

1. *“Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”.*

La autoliquidación se configura, por tanto, como un tipo de declaración en el que el obligado tributario, adicionalmente, realiza también por sí mismo operaciones de calificación y cuantificación de la deuda tributaria.

De los artículos 119.1 y 120.1 de la LGT se colige que el concepto de “declaración tributaria” no se agota con las autoliquidaciones, pues existen otro tipo de declaraciones, como pueden ser a título de ejemplo las informativas, que quedan también englobadas en él.

Se plantea entonces la pregunta de a qué clase de declaración se refiere el artículo 23.2 de la LIRPF cuando exige que los rendimientos sean declarados por el contribuyente para que pueda operar la reducción, es decir, cabe preguntarse si podría hablarse de “rendimientos declarados” en determinadas situaciones aún cuando el contribuyente no los haya consignado en la autoliquidación del IRPF que está obligado a presentar por el período impositivo.

A tenor de lo dispuesto en los artículos 12.1 de la LGT, y 3.1 del Código Civil, las normas tributarias se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, es decir, de acuerdo con su literalidad, sin perjuicio de que tal criterio inicial de interpretación deba completarse con otros, como el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, y particularmente la finalidad de aquéllas.

Reconocida la amplitud del concepto de “declaración tributaria” contenido en la LGT, para interpretar el alcance de la expresión “rendimientos declarados” que ahora nos ocupa resulta imprescindible acudir a la Ley 35/2006 reguladora del IRPF, puesto que este es el tributo en el que en concreto se prevé esta reducción y consecuentemente constituye el contexto adecuado para dicha interpretación, pues la expresión está contenida en un precepto de esta norma.

Y son precisamente los artículos 96 y 97 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los que regulan la obligación de declarar en dicho impuesto, identificándola con la presentación y suscripción por los contribuyentes del correspondiente modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda en la forma y plazos señalados por éste.

(...)

A la vista, pues, de la regulación de la obligación de declarar en el IRPF (artículos 96 y 97 LIRPF) y de los conceptos de declaración tributaria, de autoliquidación y de solicitud de rectificación de una autoliquidación recogidos, respectivamente, en los artículos 119.1, 120.1 y 120.3 de la LGT y en su desarrollo reglamentario, no cabe duda de que los rendimientos podrán entenderse declarados por el contribuyente: A) Tanto cuando éste los consigne en su correspondiente declaración-autoliquidación presentada en tiempo y forma por el IRPF como B) Cuando lo haga fuera del plazo de presentación legalmente establecido a través de una declaración-autoliquidación extemporánea y/o complementaria o, incluso, cuando los consigne en una solicitud de rectificación de autoliquidación, cumpliendo los requisitos y teniendo en cuenta los límites regulados para ello antes expuestos.

Ahora bien, sólo podrá hablarse de “rendimientos declarados” en los casos señalados en la letra B) del párrafo anterior cuando las autoliquidaciones extemporáneas y/o complementarias o las solicitudes de rectificación de la autoliquidación se presenten antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluya la comprobación de los citados rendimientos.

Si los rendimientos se declaran mediante manifestaciones, datos o documentos aportados por el contribuyente –incluso mediante autoliquidación extemporánea o complementaria o mediante solicitud de rectificación de autoliquidación– una vez ya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluye su comprobación, no podrá hablarse de “rendimientos declarados” a efectos del artículo 23.2 de la LIRPF.

Y es que la LGT distingue con claridad la presentación de la declaración o autoliquidación como mecanismo de inicio de la gestión tributaria (artículo 118) a instancia del contribuyente y las actuaciones de comprobación de lo declarado por aquél iniciadas de oficio por la Administración, ya sea en el ámbito de las funciones de gestión tributaria (actuaciones de verificación de datos o de comprobación limitada) que le reconoce el artículo 117.1 como en el ámbito del procedimiento de inspección (artículo 141).

De esta forma, una vez iniciado un procedimiento de comprobación, ya sea de gestión o de inspección, los datos que pueda proporcionar el contribuyente en el curso del mismo, voluntariamente o a requerimiento de la Administración, quedan fuera ya del ámbito de lo que se entiende por declaración como mecanismo de inicio de la gestión tributaria. Se ha cerrado, por decirlo de algún modo, la fase de declaración y se ha iniciado la de comprobación de lo declarado y, en su caso, investigación o averiguación de lo no declarado. Resultaría forzado y artificioso, amén de contrario a toda lógica, considerar en el ámbito del IRPF que un contribuyente ha declarado unos rendimientos que se han puesto de manifiesto tan sólo cuando se ha iniciado una actuación administrativa de comprobación.

■

Tribunal Económico-Administrativo-Central

Resolución 3857/2013 de 15/12/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Exenciones. Arrendamiento de viviendas.

Tanto el tenor literal del art. 20.Uno.23º, letra b) LIVA –arrendamientos de viviendas- como la propia finalidad de la exención permiten que los supuestos en los que el arrendatario sea una persona jurídica queden dentro del ámbito de aplicación de la exención cuando en el propio contrato de arrendamiento figure la persona o personas que van a ser usuarias del inmueble y se acredite que no va a haber un negocio jurídico posterior por el que se ceda el uso de la vivienda.

Fundamentos de derecho

TERCERO: (...) Aun cuando nos encontramos ante una cuestión que no ha sido analizada de manera asidua por este TEAC, en un primer momento señalamos que no estamos exclusivamente ante una exención de carácter objetivo, sino que es esencialmente finalista, de forma que no atiende sólo a la naturaleza del bien inmueble que se arrienda para concretar la exención o no, sino que se requiere que el propio arrendatario destine el inmueble a su uso como vivienda. Así, en la primera de ellas, se apuntó: “en el caso que nos ocupa entendemos que existen por un lado un arrendamiento (prestación de servicios de acuerdo con la Ley del IVA), entre la reclamante en primera instancia y ..., y de otro tantas prestaciones de servicio, desconocemos si onerosas o gratuitas, como cesiones haya habido del uso del inmueble a favor de sus directivos o de terceras personas por parte de la sociedad arrendataria. La exención controvertida sólo resulta aplicable cuando el propio arrendatario destine el inmueble a su propia vivienda, circunstancia que no concurre en este caso en el que la casa, y así se contempla en el propio contrato, va a ser objeto de cesión a terceros”. En la segunda de las resoluciones se indicó: “El Patronato no presta el servicio pretendidamente exento a los miembros del Cuerpo Armado y sus familias, puesto que no es con ellos con quienes contrata el arrendamiento, sino con un Centro directivo del Ministerio del Interior, cuyo arrendatario no lo utiliza exclusivamente como vivienda. Razón por la cual debe declararse no aplicable la citada exención”.

Un análisis de ambas resoluciones lleva a la conclusión de que en los supuestos en los que se ha negado la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA, como se indica en las mencionadas resoluciones, son en un caso por no ser el uso exclusivamente el de vivienda, y en el otro por recoger expresamente el contrato de arrendamiento que la vivienda iba a ser objeto de cesión a terceros.

(...) Es decir, que de acuerdo con la doctrina señalada por este Tribunal, el arrendamiento de una vivienda a una entidad jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, sino que cede su uso a un tercero, está sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la salvedad transcrita en los párrafos anteriores. Esto es, con la dicción del artículo 20.Uno.23º letra b) de la Ley del IVA, la exención se aplica a los arrendamientos destinados únicamente a vivienda del propio arrendatario, siempre que no se subarriende en todo o en parte.

La cuestión será determinar si dicho subarrendamiento debe producirse en un momento posterior a la celebración del contrato de arrendamiento, o lo que es lo mismo, si dentro del ámbito de la exención pueden incluirse aquellos supuestos en los, siendo el arrendatario una persona jurídica, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble, de manera que se impida el subarrendamiento o cesión posterior a personas ajenas a aquellas designadas en el contrato de arrendamiento; no facultándose al arrendatario ni a subarrendar o ceder la vivienda ni a designar con posterioridad a la firma del contrato

a las personas físicas usuarias del inmueble, no teniendo la posibilidad de que la vivienda se destine a su utilización por distintas personas físicas durante la vigencia del contrato de arrendamiento. En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta, sin que por ello y en caso afirmativo, se acuda a una interpretación extensiva de la exención no permitida por el ordenamiento tributario.

La dicción del precepto y finalidad de la exención deben permitir incluir este supuesto en la norma, dado que con ello no se violenta ni su ámbito de aplicación ni la finalidad perseguida por el legislador. En este sentido se deduce que lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe ser únicamente servir de vivienda a una concreta persona, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda (porque se concreta la persona física o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a vivienda), y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención que ahora examinamos.

No se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o de las personas (es así cuando puede destinarse a un uso de distintas personas por períodos temporales inferiores al contrato de arrendamiento de forma sucesiva) que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento este exento de IVA.

(...) En el presente caso, la entidad recurrente, persona jurídica, es la que figura como arrendataria en diferentes contratos de arrendamiento de vivienda, que de acuerdo con las manifestaciones realizadas por la interesada van a ser utilizados como vivienda de algunos de sus empleados y familiares, sin concretar las personas o usuarios de los inmuebles, el plazo durante el cual lo utilizarán, y si van a ser exclusivamente las personas designadas las usuarias del inmuebles, no pudiendo utilizarse por ninguna otra persona física.

Por tanto, en el supuesto aquí planteado, no concurre ninguna de las salvedades establecidas por este Tribunal para considerar aplicable la exención del artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA a los arrendamientos suscritos por la entidad reclamante, ya que el inmueble no puede constituir la vivienda del arrendatario de nuestro supuesto por ser una persona jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, siendo indudable que el destino pactado no tiene lugar hasta que la sociedad arrendataria cede o subarrienda el inmueble a la persona física ajena al contrato, lo que se produce necesariamente aunque una cláusula contractual prohíba tanto la cesión como el subarriendo, por cuanto ni se concretan las personas físicas que los utilizarán, ni que sean exclusivamente unas personas concretas, ni se impide la cesión a distintas personas de manera discontinua o por períodos inferiores al fijado en el contrato de arrendamiento.

Revista Técnica Tributaria

.....

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero

Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats

Universidad de Valencia

María Amparo Grau Ruiz

Universidad Complutense de Madrid

José Manuel Almudí Cid

Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante



AEDAF

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de la AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 20 de octubre de 2016

Asuntos: C-24/15

Partes: Josef Plöck y Finnzamt Schrobenhausen

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Artículo 28 quater, parte A, letras a) y d) — Transferencia de bienes en el interior de la Unión Europea — Derecho a la exención — Incumplimiento de la obligación de transmitir el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro de destino — Ausencia de indicios serios de la existencia de fraude fiscal — Denegación de la exención — Procedencia»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En 2006, el sr. Plöckl, empresario individual, adquirió un vehículo que afectó a su actividad empresarial. En el mes de octubre de 2006, remitió dicho vehículo a un revendedor domiciliado en España para que lo vendiese en ese país. Dicha expedición se acreditó mediante una carta de porte CMR. En julio de 2007, el vehículo fue vendido a una empresa domiciliada en España. El sr. Plöckl no declaró dicha operación en 2006. No obstante, en 2007, declaró una entrega intracomunitaria exenta del IVA a la referida empresa.

La Administración tributaria alemana anuló la liquidación presentada en el año 2007, al considerar que el vehículo se encontraba en España en 2006, al tiempo que negó la exención aplicable en Alemania a las entregas intracomunitarias de bienes, toda vez que, al transferirse el bien a otro país de la Unión, el sujeto pasivo no había indicado el número de identificación a efectos del IVA asignado por España, ni había presentado la prueba contable exigida para la exención del IVA.

Tras interponerse un recurso ante el *Finanzgericht München*, este decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Permiten el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 *nono*, y el artículo 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de la Sexta Directiva que los Estados miembros denieguen la exención del impuesto a una entrega intracomunitaria (aquí, una transferencia intracomunitaria) en un caso en que, pese a que el proveedor no ha tomado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente en cuanto a los requisitos formales relativos a la indicación del número de identificación a efectos del IVA, no existen indicios concretos de fraude fiscal, el bien ha sido transferido a otro Estado miembro y se cumplen los demás presupuestos para la concesión de la exención?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal de Luxemburgo analiza en el presente caso la relevancia de los requisitos formales exigidos por la normativa del IVA de cara a garantizar la exención tanto de las entregas de bienes como de las transferencias (*transfers*) intracomunitarias. A la luz de su jurisprudencia previa, resultaba admisible supeditar la exención del IVA en este tipo de operaciones a que el proveedor facilite su número de identificación fiscal.

Adicionalmente, el Tribunal también había declarado, con carácter previo, que cabe supeditar la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor facilite el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre que no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión. A juicio de la Administración Tributaria alemana, en el supuesto que motiva la cuestión prejudicial, debía denegarse la exención de las referidas operaciones intracomunitarias habida cuenta que el sr. Plöckl no adoptó todas las medidas razonables para indicar el número de identificación fiscal asignado por el Estado español.

Con el fin de dar respuesta a la cuestión planteada, es preciso recordar que, el Tribunal de Justicia ha señalado en anteriores ocasiones, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones conforme a las cuales concederán la exención de las entregas intracomunitarias de bienes, doctrina que también se aplica a las transferencias de bienes. Además, se confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar las medidas para garantizar la percepción exacta del IVA y evitar el fraude, siempre que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el IVA ni cuestionen el principio de neutralidad que inspira el impuesto.

El anterior planteamiento conduce al Tribunal de Luxemburgo a relativizar los efectos del incumplimiento de las obligaciones formales vinculadas a la transferencia intracomunitaria de bienes por parte del sujeto pasivo, en concreto la falta de identificación en España a efectos del IVA, al considerar que una disposición nacional de este tipo va claramente más allá de lo imprescindible para garantizar la correcta recaudación del impuesto, que no puede supeditarse exclusivamente al cumplimiento de obligaciones formales. Dicho de otro modo, el principio de neutralidad fiscal requiere que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales. De donde se deriva que, en principio, un Estado miembro no puede denegar la exención de IVA de una transferencia intracomunitaria únicamente como consecuencia a que el sujeto pasivo no haya transmitido el número de identificación a efectos del IVA que le asignó el Estado miembro de destino.

Sin perjuicio de lo anterior, no debe pasarse por alto que el Tribunal Justicia ha establecido una doble limitación a la deducibilidad del IVA. En primer lugar, dicha exención podría ser denegada, por una parte, cuando el sujeto pasivo ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común de IVA. Por otra parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba de que se han cumplido los requisitos materiales. No obstante, del propio requisito al que se supedita esa denegación de la exención del IVA resulta que,

desde el momento en que la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer —por lo que respecta al derecho de exención del sujeto pasivo— requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

En virtud de lo anterior, y habida cuenta de que no se ha acreditado que el sujeto pasivo radicado en Alemania haya participado deliberadamente en un esquema de fraude fiscal, ni que haya incurrido en un defecto formal que impida verificar el cumplimiento de los requisitos sustantivos establecidos por la normativa comunitaria para disfrutar de la exención de referencia, no cabrá negar su aplicación, relativizándose por tanto por el Tribunal de Justicia la relevancia de los requisitos formales al objeto de aplicar la exención del IVA en las operaciones intracomunitarias.

3. Fallo

El artículo 22, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005, en la redacción resultante del artículo 28 *nono* de la Sexta Directiva, y el artículo 28 *quater*, parte A, letras a), párrafo primero, y d), de dicha Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria del Estado miembro de origen deniegue la exención del impuesto sobre el valor añadido de una transferencia intracomunitaria alegando que el sujeto pasivo no ha comunicado el número de identificación a efectos de ese impuesto asignado por el Estado miembro de destino cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención.

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 10 de noviembre de 2016

Asuntos: C-432/15

Partes: *Odvolačí finanční ředitelství y Pavlína Baštová*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Concepto de “prestaciones de servicios a título oneroso” — Puesta a disposición de un caballo por parte de un sujeto pasivo a favor de un organizador de carreras hípcas — Valoración de la contraprestación — Derecho a deducir gastos vinculados a la preparación para las carreras de los caballos del sujeto pasivo — Gastos generales vinculados al conjunto de la actividad económica — Anexo III, número 14 — Tipo reducido del IVA aplicable al derecho de utilización de instalaciones deportivas — Aplicabilidad a la explotación de una instalación hípica para caballos de carreras — Operación conformada por una única prestación o por varias prestaciones independientes»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La señora Baštová desarrollaba una actividad económica consistente en la explotación de una instalación para caballos de carreras, en la que criaba y entrenaba sus caballos y los de terceras personas que le confiaban sus animales para competir en carreras. En el marco de dicha actividad, la recurrente obtuvo dos tipos de ingresos. El primero consiste en los premios obtenidos por la clasificación de los caballos en las carreras en las que compiten. El segundo tipo de ingresos procede de la explotación de una instalación hípica para caballos de carreras y consiste en los pagos realizados por propietarios de caballos tanto por el entrenamiento de estos para participar en carreras como los gastos de alojamiento y alimentación.

En su declaración del cuarto trimestre del año 2010, el sujeto pasivo dedujo íntegramente el IVA soportado respecto a los derechos de inscripción, participación y gastos de asistencia de los auxiliares durante la carrera, adquisición de consumibles para los caballos, pienso y equipos de monta; prestaciones veterinarias y compra de medicamentos para los caballos; consumo de electricidad de la instalación hípica; consumo de carburante para los vehículos; compra de una cosechadora para la producción de heno y forraje y compra de equipos para tractor, y servicios de consultoría en relación con la explotación de la instalación hípica. Estas prestaciones recibidas se referían tanto a los caballos de la Sra. Baštová como a los de terceras personas.

La Administración Tributaria de la república Checa negó la deducibilidad del IVA soportado por el sujeto pasivo por entender que este había utilizado una parte de las operaciones sujetas al impuesto con el fin de que los caballos participasen en carreras, actividad que se consideraba no sujeta al impuesto. Asimismo, se consideró que los servicios vinculados con instalaciones hípcas para caballos de carreras no podían resultar gravados al tipo reducido del 10%.

Tras interponerse diversos recursos, tanto en vía administrativa como judicial, el la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de la República Checa decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

- «1) a) ¿Constituye la entrega de un caballo por su propietario (que es un sujeto pasivo) al organizador de una carrera para que el caballo participe en una carrera una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la [Directiva IVA] y, por consiguiente, una operación sujeta al IVA?

- b) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe entenderse que el premio en efectivo obtenido en la carrera (que no perciben, no obstante, todos los caballos que participan en ella), el servicio obtenido consistente en la oportunidad de que el caballo participe en la carrera, que el organizador presta al propietario del caballo, u otro tipo de compensación constituyen una contraprestación a título oneroso?
- c) En caso de respuesta negativa, ¿justifica esa circunstancia, por sí sola, que se reduzca la deducción del IVA soportado por las prestaciones gravadas adquiridas y destinadas a preparar los caballos propiedad del criador/entrenador de caballos para carreras, o debe considerarse que la participación de un caballo en una carrera es un elemento de la actividad económica de la persona que opera en el ámbito de la cría y del entrenamiento de caballos de carreras propios y de terceros, e incluirse el coste de criar a sus propios caballos e inscribirlos en carreras en los gastos generales de la actividad económica de dicha persona? En caso de respuesta afirmativa a esa parte de la cuestión, ¿deben incluirse los premios en efectivo en la base imponible y liquidarse el IVA repercutido o tal ingreso no incide en la base imponible del IVA en modo alguno?
- 2) a) Si a efectos del IVA es necesario considerar varios servicios parciales como una única operación, ¿qué criterios deben aplicarse para determinar su relación mutua, es decir, para determinar si se trata de prestaciones de idéntica importancia o de prestaciones principales y complementarias? ¿Existe algún tipo de orden de prelación entre tales criterios en lo que atañe a su importancia y peso?
- b) ¿Debe interpretarse el artículo 98 de la [Directiva IVA], en relación con el anexo III de esta Directiva, en el sentido de que prohíbe clasificar un servicio en el tipo reducido cuando esté compuesto por dos prestaciones parciales que deben ser consideradas a efectos del IVA una única operación y que tienen idéntica consideración, y una de ellas no puede clasificarse en sí dentro de ninguna de las categorías que figuran en el anexo III de la [Directiva IVA]?
- c) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, letra b), la combinación del servicio parcial consistente en la concesión del derecho a utilizar instalaciones deportivas y del servicio parcial prestado por un entrenador de caballos de carreras, en circunstancias como las del litigio principal, ¿impide que dicho servicio pueda clasificarse como un único servicio, a efectos de la aplicación del tipo reducido del IVA mencionado en el número 14 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido?
- d) En caso de que sea posible aplicar el tipo reducido a raíz de la respuesta que se dé a la segunda cuestión, letra c), ¿qué incidencia tiene para la clasificación a efectos de la aplicación del tipo del IVA que corresponda el hecho de que el sujeto pasivo preste, además del servicio consistente en permitir el uso de instalaciones deportivas y el servicio de un entrenador, la guarda, alimentación y cuidados de un caballo? ¿Debe considerarse a efectos del IVA que todas esas prestaciones parciales constituyen un único servicio que debe tributar del mismo modo?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Al objeto de dar respuesta a la primera cuestión planteada por el tribunal remitente, el Tribunal de Justicia recuerda que, según jurisprudencia reiterada, la posibilidad de calificar una prestación de servicios como una operación a título oneroso únicamente se supedita a la existencia de una relación directa entre esta prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la

retribución perciba por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. No obstante, el carácter incierto de la existencia de una retribución rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba.

En el marco de una carrera hípica, cabe plantearse la existencia de dos prestaciones de servicios distintas. La puesta a disposición de un caballo por su propietario a favor del organizador de una carrera hípica no puede tener una contrapartida efectiva en el servicio prestado por el organizador de la carrera, consistente en permitir que dicho propietario haga correr a su caballo en la carrera. A la misma conclusión ha de llegarse cuando la puesta a disposición de un caballo para que participe en una carrera hípica se produzca sin necesidad de abonar una cuota de inscripción, pese a que los propietarios puedan obtener un premio en función del puesto que alcancen los caballos en la competición, toda vez que la obtención de dicho premio está sujeta en cierta medida al azar.

Por otra parte, la solución contraria, consistente en calificar el premio obtenido como contrapartida efectiva de la puesta a disposición del caballo, supondría hacer depender la calificación de esta puesta a disposición como una operación sujeta a gravamen a raíz del resultado obtenido en la carrera, lo que iría en contra del carácter objetivo de las prestaciones de servicios en el IVA. Ahora bien, en el supuesto en el que la mera participación del caballo en la carrera diera lugar a un pago fijo por parte del organizador, toda vez que da más caché a la carrera, con independencia del resultado que logre en la misma, entonces nos encontraremos ante una prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA.

De este modo, siempre que la participación del caballo en una carrera no dé lugar al pago de una suma o retribución directa, independiente del resultado alcanzado en la carrera, nos encontraremos ante una operación no sujeta al IVA. Por el contrario, la puesta a disposición de un caballo a cambio de una remuneración fija, con independencia de la clasificación del caballo en la carrera, determina la sujeción al IVA.

Una vez sentado lo anterior, la siguiente cuestión que le corresponde dilucidar al Tribunal es si, en aquellos supuestos en los que la participación en una carrera no da lugar a la sujeción al impuesto, cabe deducir el IVA soportado en el contexto de las operaciones relativas a la preparación para las carreras hípcas o a la participación en las mismas, por formar los gastos correspondientes a estas operaciones parte de los gastos generales vinculados a su actividad económica.

La deducibilidad del IVA requiere una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el impuesto y una o varias operaciones por las que este se repercute con derecho a deducción. Sin embargo, también se reconoce el derecho a deducción, incluso cuando no existe una relación inmediata y directa entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones que generan el derecho a la deducción, cuando los costes de los servicios de los que se trata forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta. Así pues, al objeto de disfrutar de la deducción, tales gastos deberán presentar una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

El criterio sentado por el Tribunal de Justicia en la presente sentencia sigue la línea de lo señalado previamente en su sentencia 16 de julio de 2015 (Larentia y Minerva, asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14), en la que se admitió la deducción del IVA soportado por una holding "mixta" cuando no existe ningún vínculo directo o inmediato entre una determinada operación por la que se soporta IVA y una o varias operaciones por la que se repercute el IVA que de derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios formen parte de los gastos generales de la entidad y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o los servicios que presta la compañía. En definitiva, se permite igualmente la deducción íntegra del IVA soportado en aquellas operaciones que se refieran

a gastos generales que acaben de alguna forma incluida en el precio de las operaciones realizadas por la entidad holding.

Esta doctrina ha sido incorporada por DGT en la respuesta a la consulta vinculante V4169-15, de 30 de diciembre, estableciendo que:“(...) la entidad holding consultante tendrá, en principio, derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios objeto de a consulta a todas sus entidades filiales, en el marco del ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los términos señalados. Por el contrario, en el caso de que no participara en la gestión de alguna de ellas, deberá adoptar un criterio de reparto del Impuesto soportado en la medida que realizase actividades económicas y no económicas.”

Por lo que se refiere al supuesto que da lugar al fallo que nos ocupa, el Tribunal de Justicia indica que, en el supuesto analizado, el órgano jurisdiccional remitente deberá verificar, en particular, si los caballos pertenecientes a quien explota la instalación hípica están destinados a la venta, o si su participación en carreras hípcas constituye un medio para promocionar dicha actividad. Si ese fuera el caso, los gastos en los que se ha incurrido presentarán una relación inmediata y directa con la actividad económica y, por ende, resultarán plenamente deducibles.

3. Fallo

1. El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de esa disposición, la puesta a disposición de un caballo por parte de su propietario, sujeto al impuesto sobre el valor añadido, a favor del organizador de una carrera hípica para que participe en la misma, en el supuesto de que esa puesta a disposición no dé lugar al pago de una cantidad derivada del hecho de que la participación del caballo da un mayor caché a la carrera o de otra remuneración directa, y cuando sólo los propietarios de los caballos que obtengan una determinada clasificación al llegar a la meta obtienen un premio, aunque éste haya quedado determinado a priori. Por el contrario, tal puesta a disposición de un caballo constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el supuesto de que dé lugar al pago, por parte del organizador, de una remuneración con independencia de la clasificación que el caballo en cuestión logre en la carrera.
2. La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que existe el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado en el contexto de las operaciones relativas a la preparación para las carreras hípcas o a la participación en las mismas de los caballos pertenecientes al sujeto pasivo, quien cría y entrena tanto sus propios caballos de carrera como los de terceras personas, por formar los gastos correspondientes a esas operaciones parte de los gastos generales vinculados a su actividad económica, siempre que los gastos derivados de cada una de las operaciones en cuestión tengan una relación directa e inmediata con esta actividad en su conjunto. Ese podría ser el caso si los gastos en que se ha incurrido guardan relación con los caballos de carrera efectivamente destinados a la venta, o si su participación en carreras hípcas constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promocionar la actividad económica, lo cual debe ser comprobado por el órgano jurisdiccional remitente.

En el supuesto de que exista ese derecho a deducir, el premio que pueda eventualmente ganar el sujeto pasivo por la clasificación de uno de sus caballos al llegar a la meta de una carrera hípica no debe incluirse en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido.

3. El artículo 98 de la Directiva 2006/112, interpretado en relación con el número 14 del anexo III de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios compleja única, compuesta por varios elementos relacionados, en particular, con el entrenamiento de los caballos, la utilización de instalaciones

deportivas, el alojamiento de caballos en cuadras, la alimentación y otros cuidados dispensados a los caballos, no puede quedar sujeta a un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido en caso de que la utilización de instalaciones deportivas en el sentido del número 14 del anexo III de esa Directiva y el entrenamiento de los caballos constituyan dos elementos equivalentes de esta prestación compleja, o en caso de que el entrenamiento de los caballos constituya el elemento principal de dicha prestación, extremos que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente.

■

Sentencia del TJUE (Gran Sala), de 21 de diciembre de 2016

Asuntos: C-20/15 P y C-21/15 P

Partes: *World Duty Free Group, S.A.; Banco Santander, S.A. y Santusa Holding, S.L.*

Síntesis:

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Régimen tributario — Impuesto sobre sociedades — Deducción — Amortización del fondo de comercio financiero resultante de las adquisiciones de participaciones de al menos el 5 % por empresas con domicilio fiscal en España en empresas con domicilio fiscal fuera de dicho Estado miembro — Concepto de “ayuda de Estado” — Requisito de selectividad».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En octubre de 2007 la Comisión decidió incoar un procedimiento de investigación formal en relación con el régimen de amortización del fondo de comercio financiero previsto en el artículo 12.5 de la Ley española del impuesto sobre sociedades. De acuerdo con la mencionada regulación en caso de adquisición por parte de un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades de una entidad extranjera, el fondo de comercio resultante de la adquisición de dichas participaciones, consignado en la contabilidad de la empresa como un activo inmaterial, podría ser objeto de amortización y, por ende, de deducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Como consecuencia de dicho procedimiento, la Comisión dictó dos Decisiones, en las que se declaró incompatible con el mercado común el régimen controvertido y ello con independencia de que las entidades adquiridas en el extranjero tuviesen la condición de residentes fiscales dentro o fuera de la Unión Europea.

Estas decisiones fueron debidamente impugnadas ante el Tribunal General de la Unión Europea, dando lugar a dos sentencias, ambas fechadas el 7 de noviembre de 2014, mediante las que se estimaron las pretensiones de las partes recurrentes en virtud de fundamentos sustancialmente idénticos basados en la aplicación incorrecta del apartado primero del artículo 107 TFUE, en relación con el requisito de selectividad.

Frente a dichas sentencias, la Comisión interpuso sendos recurso de casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante los que se reprocha al Tribunal General un error de Derecho al haberle impuesto, con el objeto de demostrar el carácter selectivo de la medida, la obligación de señalar un grupo de empresas con características propias que se beneficien de dicha medida.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Sin duda, el presente pronunciamiento goza de una especial relevancia pues contribuye a delimitar el alcance del requisito de selectividad previsto por el artículo 107 del TFUE en un ámbito en el que se había suscitado una relevante incertidumbre. A estos efectos, el Tribunal recuerda que, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia previa, para determinar la existencia de selectividad es preciso determinar si la medida en cuestión es susceptible de favorecer exclusivamente a determinadas empresas producciones en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

Por otra parte, cuando la medida en cuestión se prevé como un régimen de ayudas y no como una ayuda individual, corresponde a la Comisión determinar si esa medida, aun cuando atribuya una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de ciertas empresas o de ciertos sectores de actividad.

Respecto, en particular, a las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal, procede recordar que una medida de esta naturaleza, que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación más favorable que la de los restantes contribuyentes, puede procurar una ventaja selectiva en favor de los beneficiarios y, por lo tanto, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido de dicho precepto. En este contexto, con objeto de calificar una medida fiscal nacional como selectiva, la Comisión debe identificar, en un primer momento, el régimen tributario común o normal aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho régimen común, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.

En virtud de lo anterior, el Tribunal concluye que el parámetro pertinente para demostrar la selectividad de la medida de que se trate consiste en comprobar si ésta introduce —entre los operadores que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario general en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable— una diferenciación no justificada por la naturaleza y la estructura de ese régimen.

El régimen español de amortización del fondo de comercio financiero era una medida abierta a cualquier empresa que cumpliera los requisitos exigidos para llevar a cabo la mencionada amortización, debiendo haber demostrado la Comisión, para declararla una ayuda ilegal, que se otorgaba exclusivamente a determinadas empresas o determinados sectores de actividad. En este sentido, la Comisión había expuesto ante el Tribunal General que la medida en cuestión constituía una excepción a un régimen general, pues la consecuencia de esta medida era que las empresas que tributaban en España y adquirían sociedades en el extranjero disfrutaban de un trato fiscal diferente del que se aplicaba a las empresas que tributaban en España y que realizaban, al mismo tiempo, adquisiciones de sociedades en España.

No obstante, en las sentencias impugnadas el Tribunal General declaró que, aun suponiendo que la Comisión hubiese demostrado que el régimen de amortización del fondo de comercio financiero constituye una excepción al marco general, esta diferencia, por sí sola, no permite considerar que la norma favorece a determinadas empresas o unidades productivas, puesto que dicha medida, *a priori*, resultaba accesible para cualquier empresa y no se dirigía a ninguna categoría particular de empresas, que hubieran sido las únicas favorecidas por dicha medida, sino a una categoría de operaciones económicas.

Dicho en otros términos, al no dirigirse la medida controvertida a ninguna categoría particular de empresas o de producciones, al ser su aplicación independiente de la naturaleza de la actividad de las empresas o al ser accesible, *a priori* o potencialmente, a todas las empresas que desearan adquirir participaciones extranjeras cumpliendo determinados requisitos, no debía considerarse una medida selectiva, sino una medida de carácter general.

Ahora bien, el TJUE se aparta por completo de las conclusiones alcanzadas por el Tribunal General en relación con la selectividad, considerando que incurrió en un error de Derecho. A estos efectos, el Tribunal de Luxemburgo recuerda que, según una constante jurisprudencia, el hecho de que el número de empresas que puedan acogerse a una medida nacional sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad, no es óbice para excluir la calificación de ayuda de Estado. De esto modo, a juicio del Tribunal de Justicia, el posible carácter selectivo de la medida controvertida no queda desvirtuado por el hecho de que el requisito esencial para conseguir la ventaja fiscal por esta medida se refiera a una determinada operación, y en concreto a una operación de naturaleza financiera

vinculada a la adquisición de participaciones, que no está supeditada a un importe mínimo de inversión y que es independiente de la naturaleza de la actividad desarrollada por las empresas beneficiarias.

A raíz de este planteamiento, el Tribunal de Justicia revisa o matiza lo señalado previamente en el caso *Adria-Wien Pipeline* respecto al requisito de selectividad, pronunciándose en el que se había declarado que las medidas selectivas aplicables no tenían carácter selectivo al aplicarse indistintamente a todas las empresas situadas en el mismo estado miembro. En concreto, el Tribunal considera que, el hecho de que la medida no se condicione a una inversión mínima, no excluye necesariamente su carácter selectivo, habida cuenta que las sociedades residentes que adquirirían participaciones en sociedades igualmente residentes no estarían en disposición de beneficiarse fiscalmente de la amortización del fondo de comercio financiero.

Dicho en otros términos, el Tribunal considera que la Comisión estaba en lo cierto al considerar que el artículo 12.5 de la Ley del impuesto sobre sociedades española no beneficiaba indistintamente a todos los operadores económicos que se encontraban objetivamente en una situación comparable, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario general español, habida cuenta que existía un trato diferenciado para las sociedades que adquirirían participaciones en entidades residentes en España.

Por último, el Tribunal declara que una medida como la prevista por el artículo 12.5 de la Ley del impuesto sobre sociedades española, que pretende favorecer las exportaciones, puede considerarse selectiva si beneficia a las empresas que realizan operaciones transfronterizas, en particular operaciones de inversión, en detrimento de otras empresas que se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario de que se trate, y llevan a cabo operaciones de la misma naturaleza en el territorio nacional.

3. Fallo

4. Anular las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014, *Autogrill España/ Comisión* (T-219/10, EU:T:2014:939), y de 7 de noviembre de 2014, *Banco Santander y Santusa/ Comisión* (T-399/11, EU:T:2014:938).
5. Devolver ambos asuntos al Tribunal General de la Unión Europea.
6. Reservar la decisión sobre las costas.
7. La República Federal de Alemania, Irlanda y el Reino de España cargarán con sus propias costas

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta), de 21 de diciembre de 2016

Asunto: C-593/14

Partes: *Masco Denmark ApS, Damiza ApS y Skatteministeriet.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Normativa fiscal en materia de subcapitalización de filiales — Inclusión en el beneficio imponible de una sociedad prestamista de los intereses de préstamos pagados por una filial prestataria no residente — Exención de los intereses pagados por una filial prestataria residente — Reparto equitativo de la potestad tributaria entre los Estados miembros — Necesidad de prevenir el riesgo de evasión fiscal »

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Damixa es una empresa danesa que, en los ejercicios 2005 y 2006, durante los cuales era filial de otra empresa radicada en Dinamarca, operaba en el mercado alemán a través de una filial residente en Alemania. Tras atravesar varios ejercicios deficitarios, las pérdidas de la filial alemana, que ascendían a más de 30 millones de euros, se financiaron a través de préstamos concedido por Damixa.

Como consecuencia de la aplicación de las normas alemanas de subcapitalización, la filial alemana no dedujo los intereses derivados de dichos préstamos. Asimismo, Damixa no declaró estos ingresos en el impuesto sociedades danés, al considerar que la normativa danesa era contraria al Derecho de la Unión.

Tradicionalmente, los intereses percibidos por una empresa danesa debían incluirse en la base imponible del tributo que grava la renta obtenida. No obstante, con el fin de adecuar la normativa de subcapitalización al Ordenamiento de la Unión Europea, el legislador danés modificó dicho régimen en el mes de marzo del año 2004, al objeto de que la mencionada norma antiabuso resultase de aplicación también en aquellos supuestos en los que empresa prestamista vinculada con una sociedad residente en Dinamarca, disfrutaba igualmente de la condición de residente en dicho país. En unidad de acto, el legislador danés aprobó una norma mediante la que se declaraban exentos en el impuesto sobre sociedades los intereses percibidos cuando el deudor no pueda deducirlos a raíz de la aplicación de la norma de subcapitalización.

En virtud de lo anterior, las autoridades tributarias danesas consideraron que los intereses de los préstamos concedidos por Damixa a la filial alemana debían incluirse en la base imponible del impuesto sobre sociedades danés.

Tras interponerse diversos recursos, tanto en vía administrativa como judicial, el *Vestre Landsret* (Tribunal de Apelación de la Región Occidental) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

«Se opone el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE (actualmente artículo 49 TFUE en relación con el artículo 54 TFUE), a que un Estado miembro no permita a una sociedad residente acogerse a una exención fiscal de los rendimientos por intereses en caso de que una sociedad perteneciente al mismo grupo y establecida en otro Estado miembro no tenga derecho a deducir fiscalmente el correspondiente gasto por intereses con arreglo a la normas (como las que se aplican en el caso de autos) en vigor en este último Estado miembro relativas a la limitación de la deducción de los intereses en supuestos de subcapitalización, mientras que el primer Estado miembro permite a una sociedad residente acogerse a la exención fiscal de los rendimientos por intereses en caso de que una sociedad perteneciente al mismo grupo y establecida en ese Estado miembro no tenga derecho a deducir fiscalmente el

correspondiente gasto por intereses con arreglo a las normas nacionales (como las que se aplican en el caso de autos) relativas a la limitación de la deducción de los intereses en supuestos de subcapitalización?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal de Justicia pone de relieve, en primer lugar, que una normativa como la aplicable en Dinamarca, que impide la aplicación del método de exención a los intereses de fuente extranjera, cuando estos dejan de ser deducibles en virtud de normas de subcapitalización, constituye una ventaja fiscal a favor de la inversión en sociedades residentes, haciendo menos atractivo para la sociedad matriz ejercer su libertad de establecimiento, disuadiéndola de crear filiales en otros Estados miembros.

No obstante, una diferencia de esa naturaleza sólo puede admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables, o si resulta justificada por una razón imperiosa de interés general. A juicio del tribunal, la concesión de un préstamo de carácter transnacional constituye una situación perfectamente asimilable a los préstamos de carácter doméstico que pueden dar lugar, conforme a la normativa danesa, a la aplicación de las reglas de subcapitalización. Conduce a esta conclusión el hecho de que, de los trabajos preparatorios de modificación de la Ley del impuesto sobre sociedades danés se deduce que la exención fiscal que motiva el procedimiento ante el Tribunal se introdujo específicamente para evitar que las sociedades matrices residentes en Dinamarca tributen por los intereses recibidos de sus filiales en caso de préstamos concedidos a estas últimas, cuando sus filiales no puedan deducir, total o parcialmente, el gasto correspondiente a estos intereses debido a las normas que limitan el derecho a deducción de los intereses pagados en caso de subcapitalización.

Despejada la duda relativa a la comparabilidad de situaciones, el Tribunal analiza si la diferencia de trato está justificada por razones de interés general. A juicio del Gobierno danés, la tributación de los intereses no deducibles en Alemania se justifica a raíz de la necesidad de preservar un equilibrado reparto de la potestad tributaria, justificación que se admite por el Tribunal.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia considera que una normativa como la controvertida, que limita la exención a los intereses reclasificados de fuente extranjera, excede de lo estrictamente necesario para garantizar un adecuado reparto de la potestad tributaria. A estos efectos, se trae a colación la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia relativa a los dividendos de fuente comunitaria, situación en la que los Estados miembros deben conceder un trato equivalente a los dividendos satisfechos desde otros Estados miembros y a los de fuente interna.

En virtud de lo anterior, el Tribunal declara que, en un contexto como el que da lugar al pronunciamiento, la aplicación en Dinamarca del método de exención a los intereses reclasificados en virtud de las normas de subcapitalización que se abonan desde la filial alemana, no cuestionaría el equilibrado reparto de la potestad tributaria y constituiría una medida menos restrictiva para la libertad de establecimiento que la prevista por la normativa danesa.

Por otra parte, el Tribunal considera que tampoco cabe justificar la medida en virtud de la prevención de la evasión fiscal, toda vez que la no inclusión de los intereses reclasificados de fuente extranjera en el ámbito de la exención de referencia no responde a la finalidad de oponerse a un montaje puramente artificial, sin relación con la actividad económica, con el objetivo de eludir el impuesto adeudado normalmente sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. La normativa danesa no introduce ningún tipo de distinción a estos efectos, al tiempo que los préstamos realizados por Damixa respondían a una finalidad claramente empresarial, sin que quepa alcanzar la conclusión de que se trata de un montaje puramente artificial.

Desde la perspectiva española, pese a que España ya no cuenta con normas de subcapitalización, a la luz del artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE, la recalificación del interés en dividendo en virtud de una norma de

subcapitalización aplicada por el Estado de la fuente, en situaciones en las que resulte aplicable un CDI, debe dar lugar a que se trate como un dividendo que podría llegar estar exento, desde la perspectiva del socio persona jurídica residente, con el fin de evitar una indeseada doble imposición económica internacional. A la misma conclusión debe llegarse en el ámbito de la Unión Europea a la luz de las Directivas matriz-filial y de intereses y cánones.

3. Fallo

El artículo 49 TFUE, en relación con el artículo 54 TFUE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que concede a una sociedad residente una exención fiscal por los intereses abonados por una filial residente, en la medida en que esta última no haya podido deducir el gasto correspondiente debido a normas que limitan el derecho a la deducción de los intereses abonados en caso de subcapitalización, pero que excluye la exención que resultaría de la aplicación de su propia normativa relativa a la subcapitalización cuando la filial es residente en otro Estado miembro.



Revista Técnica Tributaria

NOVEDADES EDITORIALES



Novedades editoriales

AAVV. El plan de acción sobre erosión de bases impositivas y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea. Aranzadi, 2017

Debido a la incidencia que en todos los países de nuestro entorno está alcanzando la fiscalidad internacional, la presente obra trata las cuestiones más conflictivas de los informes del proyecto BEPS de la OCDE aprobados en octubre de 2015, ofreciendo una visión detallada de las perspectivas sobre los documentos, actores implicados, cuestiones controvertidas y normativa derivada. Además, se analiza la perspectiva en el G20 y la OCDE, el Instrumento Multilateral, la Directiva antielusión, etc.

AAVV. El control societario en los grupos de sociedades. Wolters Kluwers, 2017

Esta monografía trata, mediante un enfoque multidisciplinar y eminentemente práctico, de hilvanar el marco normativo de referencia en el que se encuadran los grupos societarios para, a continuación, clarificar las principales problemáticas jurídicas que resultan de su propia naturaleza.

Se parte desde lo más global -el análisis de las multinacionales y de los grupos internacionales- para adentrarse en las problemáticas que plantean estos grupos en los ámbitos societario-mercantil, concursal, fiscal-contable, laboral y penal. La obra se cierra con una adenda -que tiene por objeto el análisis jurisprudencial societario-mercantil- y con diversos formularios procesales.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.000 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco José Gallo Masero

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones Territoriales

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.

28006 Madrid

Responsable Sede: **Lara Álvarez**

Aragón

Víctor Sebastián Lasaosa

Teléfono: +34 976 23 50 34

Fax: +34 976 21 94 87

victorm@vsebastian.com

Pº Independencia, 32 - 3º Izda.

50004 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede: **Consol Carratalá**

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela

Teléfono: +34 94 424 72 57

pablomartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 - 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

José Jesús Pérez Álvarez

Teléfono: +34 985 24 42 04

Fax: +34 985 23 96 50

jperez@telenti.com

C/ San Francisco, 21 - 1º

33003 Oviedo

Valencia-Castellón

Francisco Serantes Peña

Teléfono: +34 96 323 76 00

Fax: +34 963 23 76 01

serantes@icav.es

Psje. Doctor Serra, 33 - 2º - 1º

46004 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: **Julietta Villodres**

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

Canarias

Estrella Martín Domínguez

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Responsable Sede: **Paula Fuentes**

Galicia

Atilano Vázquez Martínez

Teléfono: +34 981 29 05 00

Fax: +34 981 13 07 16

coema@coema.es

C/ San Andrés, 143 - Esc. 2 - 1º

15003 A Coruña

Alicante y Albacete

Rogelio García García

rogelioasesores@terra.com

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: **Mª Esther Sirvent**

Navarra

Isabel Guebbe Elizalde

Teléfono: +34 948 29 26 83

Fax: +34 948 29 26 85

isabel@lagunco.com

C/ Multiva Baja, 8 - bajo

31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina del Segura

La Rioja

Pablo Arrieta Villareal

Teléfono: +34 941 24 48 99

pablo@arrietaasesores.es

C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE

26001 Logroño

Baleares

Luis Llorens Morillo

Teléfono: +34 971 46 32 23

luis@llopasesores.com

Avda. Alejandro Roselló, 40-7º-1ºA

07002 Palma de Mallorca

Cantabria

Antonio Relea Sarabia

Teléfono: +34 942 36 21 24

releaa@hotmail.com

Psje. de Peña, 2 - 2º

39008 Santander

Normas de Autor

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo.

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Habrá referencias bibliográficas.

