



Revista Técnica Tributaria

.....

Número **117** // Abril - Junio 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
Exdirector 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:

Crónica del trimestre tributario	
<i>Enrique Giménez-Reyna</i>	9

Estudios:

Problemas de algunos créditos tributarios a los efectos de su consideración como créditos contra la masa en el concurso de acreedores	
<i>Antonio J. García Gómez</i>	25
Efectos no deseados de la Ley 34/2015: la ilegalidad sobrevenida de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que permite recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos	
<i>Eneko Rufino Bengoechea</i>	57
Algunas notas sobre la residencia fiscal en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas	
<i>Miguel Gutiérrez Bengoechea</i>	95

Jurisprudencia Nacional:

STS de 12/05/2017. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción por vivienda habitual . . .	117
STS de 20/04/2017. Procedimiento sancionador. Elemento subjetivo. Culpabilidadl	119
STS de 08/06/2017. Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible. Valoración de ingresos y gastos. Criterios de imputación temporal	122
SAN de 13/03/2017. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. <i>Trust</i> . Devengo del Impuestol	124
SAN de 12/04/2017. Inspección Financiera y Tributaria. Plazo de duración de las actuaciones inspectorasl	126
SAN de 8/03/2017. IRPF. Exenciones. Indemnización por cese del personal de alta dirección	128
STSJ de Madrid 21/12/2016. IRPF. Deducción por vivienda habitual. Optación por tributación conjunta. Cónyuges con residencia habitual distintal	131
STSJ de Castilla -La Mancha de 2/12/2016. Procedimiento de comprobación limitada. Comprobación de contabilidad mercantil	134

Doctrina Administrativa:

RTEAC de de 31/05/2017. Procedimiento de recaudación. Embargo de créditos	139
RTEAC de 24/05/2017. Procedimiento de inspección. Valor probatorio de las actas de conformidad . . .	143
RTEAC de 04/04/2017. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Transparencia fiscal	147
RTEAC de 08/06/2017. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reducción por irregularidad . . .	149
RTEAC de 31/05/2017. Responsabilidad solidaria. Hechos determinantes de la responsabilidad	153
RTEAC de 29/06/2017. Responsabilidad solidaria. Hechos determinantes de la responsabilidad	155
RTEAC de 8/06/2017. IRPF. Exención de indemnización por despido. Calificación relación laboral . . .	157
RTEAC 16/03/2017. IVA. Aplicación de prorrateo especial sin realizar opción expresa	159

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 09/02/2017. Procedimiento prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Nacional de un Estado miembro que percibe ingresos en el territorio de dicho Estado miembro y en el de un Estado tercero, mientras que reside en otro Estado miembro	163
STJUE de 16/05/2017. Procedimiento prejudicial — Directiva 2011/16/UE — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Artículo 1, apartado 1 — Artículo 5 — Solicitud de información dirigida a un tercero	170
STJUE de 07/03/2017. Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Punto 6 del anexo III — Validez — Procedimiento — Modificación de una propuesta de directiva del Consejo con posterioridad al dictamen emitido por el Parlamento	176
STJUE de 08/03/2017. Procedimiento prejudicial — Sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros — Régimen fiscal común aplicable — Impuesto sobre sociedades	180

Novedades Editoriales	187
--	------------



Presentación

.....

Introduce este número de la Revista Técnica Tributaria el editorial de **Enrique Giménez-Reyna**, quien con la amabilidad, la responsabilidad y el compromiso que le caracterizan ha recogido el encargo de la Comisión Directiva de dirigir la Revista. Labor que sin ninguna duda desempeñará, como nos tiene acostumbrados, haciendo honor a su buen hacer. El editorial lleva por título *Crónica del Trimestre Tributario*, y en él se reseñan algunas de las cuestiones que afectan al ámbito tributario que mayor interés han despertado en el periodo de referencia. Así, entre otras cuestiones se comenta el Informe del Defensor del Pueblo de 2016, las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de determinados preceptos que regulan el llamado impuesto municipal sobre plusvalía o la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos sobre la presentación extemporánea del modelo 720.

Abre la sección de Estudios el trabajo de **Antonio J. García Gómez**, *Problemas de algunos créditos tributarios a los efectos de su consideración como créditos contra la masa en el concurso de acreedores*, sobre la integración de determinados créditos tributarios en el concepto de crédito contra la masa que regula la Ley Concursal. En él, el autor analiza la problemática que ha venido confrontando a los jueces de lo mercantil o a la propia Sala Primera del Supremo y a la Administración Tributaria, todo ello a la luz de las diferentes reformas legislativas que se han producido en los últimos años. Se trata, esencialmente, de los créditos por IVA o retenciones a cuenta, así como de los que se integran por intereses de demora, recargos o sanciones tributarias, tomando en consideración el momento en que, según la normativa tributaria y concursal, se entienden nacidos o devengados, toda vez que únicamente los posteriores a la declaración del concurso podrán considerarse contra la masa.

A continuación, **Eneko Rufino Bengoechea**, en su trabajo *Efectos no deseados de la Ley 34/2015: la ilegalidad sobrevinida de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que permite recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos*, analiza cómo el azaroso trámite legislativo de la última reforma de la Ley General Tributaria –la operada por la Ley 34/2015–, unido a un giro de ciento ochenta grados del Tribunal Supremo, y una norma de derecho transitorio ponen en jaque lo que se había convertido en una sólida jurisprudencia sobre la posibilidad de revisar ejercicios prescritos.

En el último de los trabajos, *Algunas notas sobre la residencia fiscal en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, **Miguel Gutiérrez Bengoechea** realiza un análisis de los criterios legales determinantes de la residencia fiscal, tanto a nivel estatal como autonómico, centrándose fundamentalmente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.



Editorial

.....

Crónica del trimestre tributario

Enrique Giménez-Reyna

Abogado y miembro de la AEDAF

Antonio Cayón se nos ha ido. Con la misma discreción con que hizo todo en su vida.

En el pasado número incluimos la necrológica que escribió Amparo Grau, con una calidad y un cariño que, no es que me dispense, sino que me obliga a contenerme; no se puede hacer mejor.

Solo quiero decir que ha sido una gran pérdida; particularmente, para la Asociación ha supuesto verse privada de un colaborador de máxima categoría, siempre dispuesto a hacer lo que se precisara, sin un mal gesto, con una amabilidad y una elegancia insuperables. Así era él.

Descanse en paz.

La Asociación me pidió que atendiera la composición de la Revista y acepté porque sabía que era una pura interinidad; pero los asociados merecen una persona con unas dotes que yo no tengo. Así es que cumplo con el encargo el tiempo que sea necesario, rogando a los lectores que sepan disculpar lo que entiendo que puede ser el comentario introductorio del número del trimestre que ha pasado, del que destacaré algunos de los acontecimientos más notables.

1. Informe del Defensor del Pueblo de 2016

El Defensor del Pueblo, en su informe relativo a 2016, ha dedicado 32 páginas a la rúbrica «Hacienda Pública» para reseñar las cuestiones que han merecido su atención. Su lectura es un consuelo para quienes nos dedicamos a luchar por una justa aplicación del sistema tributario, hasta el punto que, a veces, parece que estamos leyendo un escrito de alegaciones o de demanda de un colega. Sirva de ejemplo este párrafo para ilustrar sobre los problemas que padecemos en la actuación por vía telemática que ya sabemos —el signo de los tiempos—, es el progreso, pero que tanto cuesta a quienes no se sienten bien dotados para lidiar con las nuevas tecnologías:

«Nuevamente la exigencia de cumplir las obligaciones tributarias por vía telemática ha motivado numerosas quejas. Muchos ciudadanos no perciben esta vía de relación como beneficiosa para ellos, sino que les supone la realización de

trámites que antes hacía la Administración, por los que tienen que emplear más tiempo y energía. Los procedimientos masivos provocan la incompreensión de muchos de sus destinatarios, a lo que se añade el uso de modelos que consideran ajenos a su situación fiscal.»

Hemos escogido algunos de los pasajes del Informe relativos a cuestiones que nos parecen de interés:

1.1. Campaña Renta 2015

La presentación de la declaración de IRPF del ejercicio 2015 se ha caracterizado, ante todo, por la complejidad debido al nuevo sistema «Renta Web». Aparte de los problemas surgidos en los primeros días de funcionamiento de la aplicación, que posteriormente fueron subsanados, el nuevo sistema dificulta la presentación de la declaración del impuesto para el contribuyente ordinario. Anteriormente tenía la posibilidad de comprobar fácilmente los datos declarados y proceder a la confirmación del borrador, sin embargo con esta nueva modalidad se siente desconcertado con su funcionamiento y, el hecho de tener que comprobar tantas pantallas provoca inseguridad sobre los datos incluidos. Se ha constatado que no se incorporan en el borrador todos los datos fiscales, a pesar de obrar en poder de la agencia y de tener repercusión fiscal. Esta situación ha provocado confusión en el contribuyente que duda si deben ser incluidos o no.

Se han planteado a la AEAT distintos aspectos que, a juicio de esta institución, deberían ser mejorados, y se está a la espera de recibir respuesta.»

Ciertamente, la introducción de un nuevo sistema de ayuda para la declaración siempre plantea dificultades a los usuarios; es normal. También puede comprenderse que “algún dato” no aparezca en el borrador de declaración. Pero lo que no parece admisible es que eso se traduzca en un perjuicio para el contribuyente que, de buena fe, confía en lo que le suministra la Administración, al que —no sabemos con qué frecuencia— se le acaba imponiendo una sanción por declarar de forma incorrecta.

Es el caso que resuelve la sentencia del TSJ de Madrid de 27 de octubre de 2016 (recurso número 254/2015), que estima el recurso por imposición de sanción como consecuencia de no haber declarado lo que le había abonado (con retención) el FOGASA; el TEAR de Madrid había desestimado la reclamación. La pena es que la sentencia se centra en la falta de motivación de la resolución sobre la culpabilidad, algo crónico, y no en la insuficiencia de información al contribuyente de un dato de una Administración pública que obra en poder de la AEAT.

1.2. Sanciones por presentar el Modelo 720 fuera de plazo

La Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, aprobó el modelo 720, que obliga a presentar una declaración informativa sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, referidos en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las sanciones previstas en caso de presentación fuera de plazo son excesivas y desproporcionadas, teniendo en cuenta que muchos contribuyentes desconocían la obligación de presentar la referida declaración, ya que esta medida no fue suficientemente publicitada. Incluso en casos en los que la declaración ha sido presentada, voluntariamente y sin requerimiento previo, con unos días de retraso en el primer año de su entrada en vigor, no se ha flexibilizado el régimen sancionador, a pesar de que la Secretaría de Estado de Hacienda manifestó que las sanciones no se imponían de forma automática, sino que exigen probar y motivar la culpabilidad.»

Es este un episodio de lo más lamentable, por más que se quiera justificar como instrumento de la lucha contra el fraude; no todo vale. La queja se agrava cuando sabemos que la disculpa de la Administración era que no se iba a proceder de forma mecánica en la imposición de sanciones.

Como es sabido, la Comisión Europea admitió a trámite una denuncia contra la normativa reguladora del modelo 720, lo que dio lugar a que se iniciara un procedimiento de infracción contra España (referencia 2014/4330), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 258 del TFUE, mediante el envío de una carta de emplazamiento, el 19 de noviembre de 2015. La Secretaría de Estado de Hacienda comunicó al Defensor del Pueblo que con fecha 22 de febrero de 2016 había contestado a la referida carta¹.

La Comisión se plantea que la obligación declarativa sea una restricción a la normativa comunitaria, ya que sólo se aplica a los bienes situados en el extranjero, lo que constituiría un trato diferente a situaciones fiscales comparables. En tal sentido, la obligación de declarar bienes situados en el extranjero vulneraría el principio de libre circulación de capitales que recoge el artículo 63 del TFUE: «En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países». Este precepto se aplica también a las relaciones con terceros Estados -fuera de la Unión Europea-.

El modelo 720, por tanto, restringiría la circulación de capitales ya que discrimina a los residentes en territorio español con activos en el extranjero frente a los que tienen activos en territorio nacional, ya que se impone a los del primer caso una carga de declaración sujeta a sanciones; que no existe para los que concentran todo su patrimonio en España.

Por otro lado, la obligación de declaración podría infringir la libertad de prestación de servicios que garantiza el artículo 56 del TFUE, al ser disuadidos los residentes en España de abrir cuentas bancarias en el extranjero o, en general, realizar inversiones en activos ya que la obligación de presentar una declaración del tipo de la determinada por el modelo 720 comporta incrementar los recursos previstos. Además, podría lesionarse la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 del TFUE ya que discrimina a los nacionales de otros Estados miembros que hayan trasladado su residencia a España, y mantengan bienes en su país de origen.

Las sanciones por incumplimiento de esta obligación de información, incluso por su presentación fuera de plazo, son exageradas, pues fácilmente pueden superar el 120 por ciento del valor de los bienes y, además, no prescriben, como ocurre con los delitos de genocidio o terrorismo. La Comisión Europea no es completamente contraria a la obligación informativa de bienes en el extranjero, pero señala estos dos puntos como incompatibles con el Derecho comunitario².

De un lado, la cuantía de las sanciones previstas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, determina que estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE.

De otro, la imprescritibilidad de la infracción. Dice la Comisión en su dictamen motivado que «el Gobierno de España intentó justificar la regulación de las ganancias no justificadas por tenencia de bienes en el extranjero en cierta

1. En la Nota de Prensa de la Comisión Europea sobre el dictamen motivado de fecha 15 de febrero de 2017, se dice lo siguiente: Fiscalidad: **LA COMISIÓN PIDE A ESPAÑA QUE VELE POR QUE SUS NORMAS SOBRE LOS ACTIVOS MANTENIDOS EN EL EXTRANJERO SEAN PROPORCIONADAS.** La Comisión envía hoy un dictamen motivado a España pidiéndole modificar sus normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo («Modelo 720»). La Comisión considera que España tiene derecho de exigir a sus contribuyentes que notifiquen a las autoridades determinados activos que mantienen en el extranjero, pero las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas. Como las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Por ello, estas disposiciones son discriminatorias y entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a España ante el TJUE.

2. La eliminación de la declaración de bienes en el extranjero y de la imprescritibilidad de los incrementos no justificados de patrimonio por bienes y derechos en el extranjero no declarados en plazo es una de las iniciativas propuestas por la AEDAF.

jurisprudencia comunitaria que permite la ampliación de plazos de prescripción -señaladamente, el caso C-155/08, *Passenheim*-, sin embargo, la Comisión claramente considera que no es lo mismo permitir una extensión del plazo de prescripción que aceptar la imprescriptibilidad, pues en este último caso se quebranta la seguridad jurídica.»

Esaú Alarcón, miembro de la AEDAF y autor del libro «La Obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero», señala que «el dictamen motivado llega justamente cuando ha entrado en vigor el *Common Reporting Estándar* (CRS) —acuerdo de intercambio multilateral al que se han sumado más de 100 países, algunos antiguos paraísos fiscales—; es momento de adecuar el tratamiento de los bienes en el extranjero al marco constitucional y comunitario y eliminar la duplicidad informativa que resultaría de la aplicación conjunta de CRS y modelo 720.»

1.3. Impuesto sobre el valor añadido

Los impedimentos y obstáculos que encuentran los contribuyentes a la hora de cumplir con la obligación de presentar determinadas autoliquidaciones y declaraciones de forma telemática exclusivamente, han sido el origen de muchas de las quejas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Se ha constatado que, los días cercanos al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones, la descarga de los programas de ayuda de la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (www.agenciatributaria.es) generaba problemas. En unos casos no se lograba obtenerlos o, si se conseguía descargarlos, no se podía enviar su declaración por problemas ajenos. Estos contratiempos acarrearán para el contribuyente sanciones y recargos por presentar sus declaraciones de forma extemporánea.»

Por experiencia propia sabemos la angustia de quien se ve forzado a reiterados intentos para descargar el programa y, fatalmente, condenado a no poder presentar la declaración, quizá por la saturación de usuarios en un periodo de tiempo determinado.

Es posible que no tenga solución este problema, pero habría que buscar algún remedio, para que quien se vea en esa situación pueda contar con un salvoconducto que le permita hacerlo sin recargo ni sanción el día siguiente; estamos convencidos que, con buena disposición, un programador encuentra una solución.

1.4. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

«La adquisición de un inmueble está gravada, entre otros, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido, o del derecho que se constituya o ceda, pero no lo define, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo, al no existir un concepto jurídico de lo que debe entenderse por «valor real». Esta institución considera que por «real» ha de entenderse lo existente, lo verdadero, o no ilusorio. Tampoco puede considerarse real una apariencia. Esa apariencia puede ser el valor catastral, que se calcula según una ponencia general con criterios genéricos para todo un municipio, y no individualizado como la propia liquidación del tributo exige.

A tales efectos, la Administración, para fijar el valor por el que el contribuyente tiene que tributar, utiliza el método previsto en el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que permite que la Administración aplique una fórmula ágil y rápida para determinar el valor de los bienes (y que rara vez se ajusta a la realidad del mercado). Es el sistema de coeficientes multiplicadores sobre los valores que figuren en registros de carácter fiscal. Tratándose de bienes inmuebles el registro oficial de carácter fiscal es el Catastro Inmobiliario.

El Defensor del Pueblo considera que la aplicación de esta fórmula vulnera el principio de capacidad económica, pues puede obtener como resultado un valor superior al verdaderamente pagado en la transmisión. Igualmente puede conculcar el principio de seguridad jurídica del artículo 9 de la Constitución, al despojar al documento público en el que se escritura la transmisión, de la certeza que la Ley de 28 de mayo de 1862, Orgánica del Notariado, le otorga.

Esta institución considera que esta forma de atribuir el valor a las transmisiones constituye la imputación de una riqueza irreal o inexistente al contribuyente. La Administración es consciente de la diferencia entre el valor catastral y el valor de mercado o real, y por ello asegura trabajar en el ajuste de los coeficientes correctores, de manera que recojan de una forma más detallada las características que influyen en el valor de mercado.»

Creemos que este alegato del Defensor del Pueblo no requiere de mayor comentario. Solo nos queda que no pierda la paciencia e insista en la petición, porque es de toda justicia y porque es un asunto que afecta a multitud de contribuyentes.

1.5. La obligación de resolver en materia tributaria

El artículo 103 de la citada ley [LGT] establece la obligación de la Administración tributaria de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, al igual que a notificar dicha resolución expresa, que además deberán estar sucintamente motivados cuando impongan una obligación, denieguen un beneficio fiscal o suspendan la ejecución de actos de aplicación de los tributos.

La demora en la resolución de los procedimientos, así como el uso indiscriminado del silencio administrativo como una forma de terminación, si bien ha mejorado con respecto a ejercicios anteriores, motiva la mayoría de las quejas que se reciben en esta materia. En muchas ocasiones se ha tenido que recordar a los ayuntamientos que la obligación legal de resolver no está disponible al arbitrio de la Administración, y que la finalización del procedimiento por la falta de cumplimiento de esa obligación debe ser una excepción justificada por razones de dificultad extrema, y no una facultad a disposición de estos para que los interesados en los procedimientos puedan iniciar la vía contencioso-administrativa.»

Nos llama la atención que el Defensor del Pueblo diga ha mejorado con respecto a ejercicios anteriores el cumplimiento del deber de resolver en plazo. Ya nos gustaría que fuera así. Y las consecuencias son, además de una merma efectiva de los derechos de los administrados, una cadena de costes y cargas difíciles de soportar para la mayoría. No podemos decirlo mejor que el propio Defensor del Pueblo:

«Para esta institución no existe equiparación en las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones formales por parte de la Administración y del contribuyente. Para éste un incumplimiento o un error, e incluso el desconocimiento de la norma, comporta infracciones, sanciones y recargos. Para la Administración, que ejerce su potestad llegando incluso a la ejecución de los bienes del obligado tributario, los errores solamente comportan su corrección si así lo reconoce, o si viene obligada por el mandato de un tribunal, obligando al sujeto pasivo a recurrir a la protección del poder judicial con el coste y el tiempo que conlleva.»

2. Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017

El Boletín Oficial del Estado del día 28 de junio de 2017 publicaba el texto de la Ley 3/2017, de Presupuestos Generales del Estado (PGE) para el año 2017. Con ello queda demostrado que un Estado puede vivir seis meses del año —y aún más— con Presupuestos prorrogados. Pero no hay que perder el paso: el mismo día en que publicaba la Ley 3/2017, el BOE difundía el texto de la Orden HEP/614/2017, por la que se dictan norma para la elaboración de los PGE para el año 2018. En el artículo 1 de dicha Orden se dice que los PGE para 2018 tendrán en consideración las recomendaciones del

Consejo de la Unión Europea formuladas tanto en el marco del Semestre europeo como del procedimiento de déficit excesivo en el que España se encuentra inmersa.

No sabemos si viene a cuento de eso el anuncio del Ministro de Hacienda, el Sr. Montoro, cuando se le pide una rebaja del IRPF para 2018: «Tenemos que tener zanahorias para la negociación»... ya que la rebaja del IRPF «... es un as en la manga que el Gobierno guarda para asegurarse el apoyo a los Presupuestos de 2019». Y para concurrir a las elecciones generales de 2020, añadimos nosotros.

El desbloqueo y aprobación triunfal de los PGE para 2018 ha sido posible gracias a los acuerdos que el Grupo Parlamentario Popular ha debido cerrar para contar con los diputados de Ciudadanos, PNV, UPN, Foro, Coalición Canaria y Nueva Canarias: juntos sumaron 176, la mitad más uno del Congreso de los Diputados. Los argumentos los daba la prensa del día³: «El Ejecutivo ha empleado meses en cerrar sus acuerdos. A Ciudadanos le concedió más de 4.000 millones en políticas sociales y de innovación. Al PNV, una rebaja de 500 millones anuales en la aportación de Euskadi a la Hacienda común, además de 3.380 millones de euros hasta 2023 para financiar infraestructuras. Coalición Canaria ha logrado más de 400 millones en inversiones para las Islas. Y Nueva Canarias ha logrado más de 200 para políticas concretas y la garantía de que el PP no bloqueará la tramitación del nuevo estatuto de autonomía de esta Comunidad, que incluye una nueva reforma electoral.»

Con ese mismo respaldo (Nueva Canarias se ha abstenido), cuando se escriben estas líneas, ya ha quedado aprobado el techo de gasto para 2018, un 1,3% superior al de 2017. El Ministro de Hacienda y Función Pública ha explicado que el techo de gasto aprobado ayudará a mejorar los salarios de los funcionarios en 2018 y contemplará una rebaja del IRPF para las rentas más bajas, así como deducciones para las familias con cargas, o para las personas con discapacidad. Esto último ha sido a instancias del Grupo Parlamentario de Ciudadanos, a pesar de que el Gobierno se negaba a rebajar el IRPF para 2018 («las zanahorias», como hemos dicho).

La meta de déficit público del 2,2% del PIB comprometida para 2018 queda repartida en el 0,7% para el Estado, el 1,1% para la Seguridad Social, el 0,4% para las CCAA y el 0% para los Ayuntamientos. Según el Gobierno, con estas cifras España se asegura abandonar el procedimiento de déficit excesivo en el que lleva inmersa desde 2009. La deuda pública se situará en el 98,8% del PIB en 2017 y bajará al 97,6% en 2018.

Lo que falta es saber cómo va a comportarse la recaudación tributaria, que es la base de todo.

3. Sentencias del TC sobre el llamado *Impuesto Municipal sobre Plusvalía*

El Informe de 2016 del Defensor del Pueblo, a propósito del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), decía lo siguiente: «La mayor parte de las quejas se han centrado en torno a la tributación de suelos urbanizables que carecían de desarrollo urbanístico, al sistema de cálculo del tributo que toma como base el valor del suelo en el impuesto sobre bienes inmuebles (que coincide con el valor catastral), junto con el elevado tipo de gravamen que alcanza el 30 %, y a la obligación de liquidar el tributo, siendo que el inmueble se vendió sin obtener beneficio alguno en la operación, incluso cuando se produjo una pérdida con respecto al valor de compra.»

En realidad, el asunto estaba tan maduro que era cuestión de tiempo, sobre todo a raíz de la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017, del Tribunal Constitucional, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San

3. EL PAÍS. Juan José Mateo. Madrid 29 MAYO 2017 - 19:01 CEST.

Sebastián⁴. Y la Sentencia 37/2017, de 1 de marzo de 2017, del Tribunal Constitucional, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria-Gasteiz⁵. En estas Sentencias el TC sostuvo que el tratamiento que otorgaban las normas forales cuestionadas «a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017 y 37/2017, FJ 3, en ambas).

Más recientemente, la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017, del Tribunal Constitucional, resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales⁶. Pero existen otras cuestiones de inconstitucionalidad que han sido planteadas al Tribunal Constitucional en relación con el IIVTNU.

Ante las sentencias del TC que declararon nulos varios preceptos del impuesto foral, las Diputaciones forales de Gipuzkoa y Álava publicaron sendos decretos: existirá incremento de valor de los terrenos cuando el precio de transmisión sea superior al de adquisición. Únicamente en el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procederá a determinar la base imponible y la cuota del impuesto. En territorio común estamos a la espera de reacciones.

A juicio del TC, «el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia **en la medida en que**, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser

4. BOE de 25 de marzo de 2017. Pleno. Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 1012-2015. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San Sebastián, en relación, de un lado, con diversos preceptos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa, y, de otro, con los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad; nulidad de los preceptos de la norma foral fiscal en tanto someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Ponente la Magistrada doña Adela Asua Batarrita.
5. BOE de 7 de abril de 2017. Pleno. Sentencia 37/2017, de 1 de marzo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial sobre normas forales fiscales 6444-2015. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria-Gasteiz, en relación, de un lado, con diversos preceptos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y, de otro, con los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad; nulidad de los preceptos de la norma foral fiscal en tanto someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana (STC 26/2017). Ponente el Magistrado don Antonio Narváez Rodríguez.
6. BOE de 15 de junio de 2017. Pleno. Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, en relación con diversos preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad: nulidad de los preceptos legales que regulan el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017 y 37/2017). Ponente el Magistrado don Andrés Ollero Tassara.

declarados inconstitucionales, aunque solo **en la medida en que** no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3).»

No nos resistimos a traer aquí un comentario que compartimos plenamente, a propósito del uso, tan generalizado —también en la Administración tributaria—, de la locución conjuntiva **“en la medida (en) que”**, que escribió LUIS DE LORENZO GIL⁷: «Así y todo, quisiera sugerirle al Tribunal Constitucional que para él la semántica y la gramática sí deberían ser importantes; que cuando vuelva a utilizar la locución conjuntiva “en la medida (en) que” lo haga sabiendo que, según el diccionario panhispánico de dudas, significa “en la proporción en que o en correspondencia con el hecho de que”; que la Nueva Gramática de la Lengua Española incluye dicha locución conjuntiva dentro del grupo de las que se emplean para formar las construcciones causales explicativas, que son aquellas oraciones que explican -sin condicionarlo- por qué se produce el hecho que se describe en la oración principal; y que son las construcciones condicionales (encabezadas típicamente por la conjunción si) a las que hay que recurrir para lo que él quería expresar en el fallo, es decir, para indicar que la condición o prótasis (“someter a tributación situaciones de inexistencia de incremento”) es condición necesaria para el cumplimiento de lo expresado en la apódosis (“ser inconstitucionales y nulos”).» Por lo tanto, en su opinión, el mensaje del TC es que los artículos únicamente son inconstitucionales y nulos cuando someten a gravamen situaciones de inexistencia de incremento.

A esta conclusión contribuyen estas declaraciones de la Sentencia:

- a) «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. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que [otra vez!] someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).»
- b) «Aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (artículo 39.1 LOTC) con los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [SSTC 26/2017, FJ 6, y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).»

7. EXPANSIÓN. 16/05/2017.

4. Sentencia del TC sobre la Amnistía de 2012⁸

Un grupo de miembros del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados impugnó ante el TC la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Como es sabido, esta norma permitió regularizar la situación tributaria de las personas físicas y jurídicas que no habían declarado a la Hacienda Pública todos sus ingresos. El TC declara inconstitucional y nula la disposición impugnada por vulnerar el artículo 86.1 de la Constitución, que prohíbe el uso del decreto-ley cuando las medidas aprobadas afecten «de forma relevante o sustancial» a los deberes consagrados en el Título I de la Constitución, como es el caso del «deber constitucional de ‘todos’ de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (artículo 31.1 CE).

Según la Sentencia, la medida impugnada produjo tres “importantes efectos”: permitió la regularización de las rentas previamente ocultadas «a un tipo reducido» (10 por ciento); eximió a los contribuyentes que se acogieron a la regularización de «la imposición de intereses de demora, de recargos por ingresos extemporáneos y de sanciones, administrativas o penales, por el incumplimiento de los deberes formales y materiales derivados del nacimiento de la obligación tributaria»; y, por último, convirtió las cantidades por las que se tributó en la regulación «en renta declarada a todos los efectos».

La sentencia explica que la regularización se dirigió «a la totalidad de los contribuyentes afectados por los impuestos directos», que «constituyen los pilares estructurales del sistema tributario». Además, repercutió en «la determinación de la deuda tributaria pendiente de los tributos afectados, en todos sus componentes (cuota tributaria, intereses de demora, recargos y sanciones)», permitiendo «la regularización a un tipo reducido con exclusión de toda responsabilidad accesoria». Con ello, «el efecto que ha producido en quienes se han acogido a la regularización es (...) la condonación parcial de la obligación tributaria principal y la condonación total de las eventuales consecuencias accesorias asociadas al incumplimiento existente hasta el momento de la regularización».

Todo ello lleva al Tribunal a afirmar que la previsión contenida en el Real Decreto-ley 12/2012 «ha incidido directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades (físicas y jurídicas, residentes o no residentes), al sustituir las cantidades que, conforme a la normativa propia de cada tributo, se habrían devengado por las rentas generadas –aunque ocultadas a la Hacienda Pública por un gravamen único del 10 por ciento, exento de intereses, recargos y sanciones (administrativas y penales)». Por tanto, la norma «ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» que enuncia el art. 31.1 CE al haber «alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes». Y lo ha hecho en unos términos «prohibidos» por el art. 86.1 CE.

La Sentencia advierte de que la adopción de medidas que, «en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)». De esta forma, se legitima «como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su

8. BOE de 15 de julio de 2017. Pleno. Sentencia 73/2017, de 8 de junio de 2017. Recurso de inconstitucionalidad 3856-2012. Interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados respecto de la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Límites de los decretos-leyes y principio de justicia tributaria: nulidad del precepto legal que introduce un procedimiento de declaración especial para la regularización de la situación tributaria de determinados contribuyentes. Ponente el Magistrado don Andrés Ollero Tassara.

capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir».

Y concluye: «El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular.»

No es fácil encontrar en el repertorio una reprimenda tan contundente.

Finalmente, en virtud del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la decisión del Tribunal no afectará a las regularizaciones tributarias firmes que se realizaron al amparo de la norma anulada.

5. Contestación a consulta a la Dirección General de Tributos sobre presentación del Modelo 720 de forma extemporánea sin requerimiento previo⁹

Con fecha de 6 de junio de 2017, la DGT ha resuelto la Consulta Vinculante V1434-17 planteada por un colegio profesional en el año 2014, sobre las consecuencias de la presentación de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) de forma extemporánea sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria. A juicio de la DGT, la presentación extemporánea sin requerimiento previo de la administración del IRPF de los ejercicios pertinentes, determinará la aplicación de los recargos del artículo 27 LGT por presentación extemporánea, excluyendo así la sanción del 150%.

Se trata de una resolución muy importante (en el asunto de que se trata), que hace estas consideraciones:

Al tratarse de una regularización voluntaria, aunque extemporánea, la DGT dice que «la situación debe analizarse de forma integral, (...) debiendo tenerse en cuenta la declaración informativa que se regula en la disposición adicional decimoctava de la LGT, la regulación de las consecuencias jurídicas de la presentación de autoliquidaciones extemporáneas a que se refiere el artículo 27 del mismo texto legal, la aplicación de la norma específica del impuesto recogida en el ya citado artículo 39.2 de la LIRPF y la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.»

En tal sentido, el Centro Directivo razona así: «se puede afirmar que la regulación que contiene la vigente LGT en materia de regularización voluntaria (artículo 27) tiene por objetivo nuclear permitir el afloramiento, voluntario, de la deuda tributaria en su día no autoliquidada, admitiendo el cumplimiento de la obligación tributaria material principal (artículo 19 LGT), mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones extemporáneas, haciendo abstracción de cualquier otro tipo de declaración que hubiese de cumplirse y, entre ellas, las de carácter informativo (como la regulada en la disposición adicional decimoctava LGT).»

Con ese razonamiento, se puede dar un paso más: «Por ello, una interpretación que resulte coherente con la normativa vigente aplicable en el contexto específico que nos ocupa (...) lleva a la conclusión de la admisibilidad de que el obligado tributario pueda regularizar voluntariamente la ganancia patrimonial no justificada a que se refiere el artículo 39.2.»

9. Con fecha 30 de junio de 2017, el Gabinete de Estudios elaboró una nota informativa sobre el particular.

Y termina diciendo la resolución lo siguiente: «La regularización voluntaria (...) permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la LGT.»

El resultado es digno de mención. Tras varios años de incertidumbre, sobre las consecuencias que para un contribuyente tendría regularizar su situación tributaria con respecto a los bienes y derechos mantenidos en el extranjero y respecto de los cuales no ha cumplido con la obligación de presentación de la declaración de bienes y derechos en el extranjero en aquellos ejercicios en los que tenía tal obligación, ya sabemos cuál es el tratamiento que ha de darse.

Como explicaba en su nota el Gabinete de Estudios, la propia consulta divide el análisis de este tipo de regularizaciones en dos: i) la presentación extemporánea de los modelos 720; y ii) la regularización en el IRPF.

En cuanto a la presentación extemporánea de los modelos 720, la consulta confirma la aplicación de la sanción reducida dispuesta en la DA 18ª LGT, es decir, 100 euros por cada dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros por bloque (cuentas en entidades de crédito; títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero y bienes inmuebles).

Y, en segundo lugar, la consulta analiza la aplicación del artículo 39.2 LIRPF y el régimen sancionador que pudiera vincularse al mismo. A pesar de que esta consulta fue presentada en el año 2014 y que ha sido contestada en junio de 2017, podemos afirmar que la posición de la AEAT en este sentido siempre ha sido la que ahora confirma la DGT. Es decir, la presentación extemporánea de los modelos 720 correspondientes no dará lugar a la imposición de la sanción del 150% sobre la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación del artículo 39.2 LIRPF. El fundamento reside en que, al tratarse de una regularización voluntaria, procederá aplicar los recargos por declaración extemporánea del artículo 27 LGT, el cual expresamente dice que «excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse».

6. Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2017¹⁰ Sobre equilibrio de efectos fiscales: simulación y levantamiento del velo

Traemos esta STS (Sala de lo Penal) en la que se critica la pretensión del Abogado del Estado de que el levantamiento del velo ante una simulación, plenamente admitida, pueda tener efectos sólo favorables a la Hacienda Pública.

Se trata del caso de un arquitecto de Boadilla del Monte (Madrid) que realizó diferentes trabajos privados para una entidad bancaria, en relación con la urbanización de una zona del referido término municipal en donde se iba a instalar un campus financiero, a través de sociedades constituidas al efecto, valiéndose de diversos testaferros. El acusado no pretendía defraudar, sino ocultar con un entramado de sociedades las incompatibilidades derivadas del ejercicio privado de la profesión con las funciones públicas que desempeña en el Ayuntamiento de Boadilla del Monte por su condición de arquitecto municipal, haciendo tributar en su IRPF personal toda la renta percibida.

El TS llama la atención sobre la realidad de lo ocurrido, como hechos probados: «Esas operaciones, contradiciendo las tesis de la parte recurrente [la Abogacía del Estado], han sido consideradas simuladas por la sentencia recurrida por no resultar reales sino meramente aparentes o fingidos los datos económicos y jurídicos que en tales documentos se consignan, tanto en lo relativo a los sujetos que económicamente ingresaban prestaciones como a los contratos

10. STS (Sala de lo Penal). Sentencia núm. 306/2017. Fecha de sentencia: 27/04/2017. Núm. de recurso 1367/2016. Ponente el Magistrado D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro.

que realmente estipulaban.» El TS insiste en que ha resultado igualmente probado que la causa de esas simulaciones no era de naturaleza tributaria, de modo que los acusados no persiguieron conseguir una menor tributación a través del uso fraudulento de tales negocios jurídicos, pues la finalidad acreditada se centró en evitar por razones de incompatibilidad profesional que JF apareciera ante terceros como el prestador de aquellos servicios.

Frente a ello, el TS reacciona contra la Administración recurrente en casación en estos términos (FJ 4):

«Dentro del mismo apartado del debate, no deja de resultar llamativo y chocante que la acusación particular aduzca como argumento impugnativo destacado que cuando se crea documentalmente una realidad jurídica es claro que hay que estar a la realidad creada a todos los efectos, tanto favorables como desfavorables; con la sola excepción -señala el Abogado del Estado- de que dicha realidad haya sido creada con la finalidad de defraudar, en cuyo caso procederá aplicar la doctrina del levantamiento del velo para evitar que una personalidad jurídica meramente formal o aparente pueda servir como instrumento del fraude.

Se trata de un razonamiento que sorprende por la inequidad y desigualdad valorativa que genera entre la Administración Tributaria y el contribuyente a la hora de ponderar los resultados del levantamiento del velo. Pues en la hipótesis de que al levantar el velo aparezcan hechos impositivos que hubieran sido fraudulentamente ocultados por el ciudadano con el fin de dejar de abonar una deuda tributaria a la Hacienda Pública, lo que prevalece y se acoge como cierto no es lo que aparenta el velo sino lo realmente desvelado con su levantamiento. En cambio, cuando al levantar el velo no aparecen nuevos ingresos o nuevas obtenciones de renta del contribuyente que justifiquen el incremento de la deuda tributaria sino su reducción, lo que prima como real no es lo desvelado sino lo que se plasma en el velo. De modo que entre la forma y la sustancia, o entre la aparente y lo real, no prevalece siempre la sustancia y lo real como principio rector, sino que ello dependerá de lo que favorezca a la Administración Tributaria en cada caso.

Como puede fácilmente comprenderse, la parte recurrente utiliza un criterio para ponderar y dirimir las diferencias entre lo aparente y lo real poco conciliable con los principios de igualdad y equidad y con la justicia material del caso concreto. Parece que lo razonable y ecuánime, en contra de lo que arguye la acusación particular, es atender en todo caso a la situación económica real que subyace o se oculta detrás de la apariencia, de modo que sólo se imponga el pago de una deuda fiscal cuando se hallen nuevos ingresos patrimoniales u obtenciones de rentas que no hubieran sido ya saldadas ni afloradas ante la Hacienda Pública.»

Y más adelante insiste:

«Sin embargo, en este caso sucede que, una vez que se corre el velo, se comprueba que la simulación subjetiva relativa al obligado tributario y la objetiva referente a la deuda tributaria que tenía que abonar no han generado una defraudación a la Hacienda Pública, pues la persona física que percibió la retribución por una suma de 1.907.303 euros (JF) abonó a través de la entidad BN la cuota tributaria correspondiente.

Ello significa por tanto que no concurre la conducta defraudatoria que se imputa y tampoco el dolo defraudatorio requerido para aplicar el delito fiscal, pues la deuda tributaria procedente de la obtención de renta que simuladamente se había atribuido a la referida entidad fue abonada realmente por el obligado fiscal que estaba oculto tras la simulación, sin que hubiera otros ingresos económicos que permitieran calificar de nuevos hechos impositivos los trasiegos simulados entre las entidades BN y FG, dado que eran operaciones simuladas con el único objetivo de que el dinero ingresado por la primera de ellas acabara revirtiendo a su auténtico titular.»

O sea, la representación de la Administración reconoce que ha habido una simulación y que hay que levantar el velo societario, para llegar a la atribución de la renta al verdadero sujeto pasivo. Pero, sin perjuicio de ello, hay que hacer pagar a las dos sociedades interpuestas por las rentas que hipotéticamente se han generado en las operaciones (simuladas) en que intervienen. Es decir, se liquida lo simulado y lo disimulado. Naturalmente, el TS le dice que esa es

una tesis poco conciliable con los principios de igualdad y equidad y con la justicia material del caso concreto, porque la única renta que realmente ha habido en las operaciones examinadas es la que declaró el arquitecto completa y verazmente.

Creemos que es una sentencia interesante, en cuanto que impone a la Administración observar el necesario equilibrio en la ponderación de los efectos de la conducta del contribuyente; al fin y al cabo, no es más que lo que reiteradamente ha proclamado la Sala Tercera del TS a propósito del llamado principio de completud, que obliga a estar a la realidad creada con todos los efectos, tanto favorables como desfavorables, para el contribuyente, sin excepciones injustificadas, como pretendía la acusación en este caso, por más supremo que sea el deber de contribuir. Si hay simulación¹¹, hay que ignorar los negocios simulados y las rentas que se pudieran haber generado simuladamente; lo que hay que verificar es que el negocio efectivamente realizado por las partes —no el simulado— tribute como le corresponde legalmente.

■

11. Artículo 16 de la LGT. Simulación. «1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.»



Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Antonio J. García Gómez

Eneko Rufino Bengoechea

Miguel Gutiérrez Bengoechea





Problemas de algunos créditos tributarios a los efectos de su consideración como créditos contra la masa en el concurso de acreedores

Antonio J. García Gómez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

Resumen

Este estudio se ocupa de la integración de determinados créditos tributarios en el concepto de crédito contra la masa que regula la Ley Concursal. Singularmente, se analizan con detalle los problemas que en mayor medida han venido confrontando a los jueces de lo mercantil o a la propia Sala Primera del Supremo y a la Administración Tributaria, todo ello a la luz de las diferentes reformas legislativas que se han producido en los últimos años. Se trata, esencialmente, de los créditos por IVA o retenciones a cuenta, así como de los que se integran por intereses de demora, recargos o sanciones tributarias, tomando en consideración el momento en que, según la normativa tributaria y concursal, se entienden nacidos o devengados, toda vez que únicamente los posteriores a la declaración del concurso podrán considerarse contra la masa.

Abstract

This paper presents a detailed examination on how certain tax credits may be embedded in the concept of credit against the estate as provided by the spanish bankruptcy act. In particular, the study focuses on the situations that have proved to be more controversial in the light of judiciary decisions and the State Tax Administration Agency thesis. Thus taxation and insolvency regulations are analysed to determine when credits related to value added tax or tax withholdings up to penalties and interests are accrued and due.

Palabras clave

Concurso de acreedores. Créditos contra la masa. Nacimiento de los créditos tributarios. Impuesto sobre el Valor añadido. Intereses de demora y recargos. Sanciones tributarias.

Keywords

Bankruptcy proceedings. Claims against the estate. Arising of tax credits. Value Added Tax. Surcharge for late tax payment. Tax penalties

Sumario

1. Introducción. El nacimiento de los créditos tributarios como desencadenante de su integración dentro de los créditos contra la masa
2. El IVA y las retenciones a cuenta
 - 2.1. Planteamiento del problema. Agencia tributaria frente a Juzgados de lo Mercantil.
 - 2.2. *La doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo*
 - 2.3. Reflexiones críticas a esta doctrina. La reforma de la normativa del IVA
 - 2.4. La calificación en el concurso del crédito por IVA que surge de la aplicación del artículo 80.Tres LIVA
3. Intereses de demora y recargos por declaraciones extemporáneas y del periodo ejecutivo
4. Sanciones por infracciones tributarias
5. Bibliografía

1. Introducción. El nacimiento de los créditos tributarios como desencadenante de su integración dentro de los créditos contra la masa

Es bien conocido que la masa pasiva del concurso está integrada por los créditos contra el concursado existentes en la fecha en que tenga lugar la declaración del concurso por parte del juez. Son los llamados créditos concursales y se clasifican, de conformidad con la preferencia para su satisfacción, en privilegiados, ordinarios y subordinados. Sin embargo, como es igualmente conocido, de acuerdo con el artículo 84 de la Ley Concursal (LC), quedan fuera de la calificación de créditos concursales los que se consideren contra la masa. Es decir, se refiere la Ley a una compleja gama de gastos y obligaciones que genera el concurso de acreedores y que han de satisfacerse con cargo a la masa con preferencia sobre los créditos concursales. Ello significa que antes de proceder al pago de estos últimos, la Administración concursal deducirá de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra ésta (art. 154.1 LC). Una vez prededucidos deberán satisfacerse, en general, de forma inmediata o a su vencimiento.¹ Su régimen jurídico se basa, en suma, en su naturaleza extraconcursal: no necesitan ser comunicados, no se someten a quita y espera en caso de convenio, etc...²

Por lo que se refiere a los créditos tributarios y demás de naturaleza pública, en tanto se trata de créditos *ex lege*, se consideraban contra la masa los nacidos después de la declaración del concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, la terminación del concurso, todo ello de conformidad con lo que venía disponiendo el artículo 84.2.10 LC:

“Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, hasta la conclusión del concurso.”

Por su parte, la modificación operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de Reforma de la Ley Concursal, modifica el contenido de este artículo, si bien ello no afecta esencialmente a las cuestiones que aquí nos ocupan, pues se mantiene idéntico criterio:

“Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del concurso”.

En tal sentido y por lo que respecta a los créditos públicos, y a los tributarios en particular, serán reconocidos como créditos contra la masa si hubieran nacido en el espacio temporal que viene delimitado como *dies a quo* por la fecha en que tiene lugar el auto de declaración del concurso y como *dies ad quem* por aquél en que el juez declare la conclusión del concurso, todo ello conforme se dispone en el citado artículo 84.2.10 LC. Y si son anteriores a aquella fecha no cabe duda que serán tratados como créditos concursales, con la calificación que en cada caso les corresponda.

Bien es verdad que al crédito tributario igualmente le interesa lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 84.2 LC, en tanto, tras la reforma de la Ley 38/2011, considera créditos contra la masa los generados por el ejercicio de la actividad

1. No obstante, en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.3 LC, la administración concursal podrá alterar esta regla cuando lo considere conveniente para el interés del concurso, siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa. Una postergación que, sin embargo, no podrá afectar a los créditos de los trabajadores, a los créditos alimenticios, ni a los créditos tributarios y de la Seguridad Social.
2. Como explica BELTRÁN, E. con el nombre de créditos contra la masa (deudas de masa) se designan aquellos que genera el propio procedimiento concursal, derivados de las costas y los gastos judiciales del concurso y de las obligaciones nacidas durante el concurso o que se mantengan durante su declaración, así como aquellos que la Ley imputa al propio concurso. Constituyen en definitiva el coste del concurso (“Créditos contra la masa”, en *Enciclopedia de Derecho Concursal*, tomo I, Thomson-Aranzadi, 2012, p. 877). Véase, en general también, BELTRÁN, E., “Pago de créditos contra la masa” en *Comentario a la Ley Concursal* (ROJO, A, BELTRAN, E., CAMPUZANO, B, ALAMEDA, M., coord.) tomo II, Thomson-Civitas 2006, p. 2427 y ss.

empresarial del deudor tras la declaración del concurso, haciéndose referencia en particular a los créditos laborales. Es cierto, por lo tanto, que muchas obligaciones fiscales podían quedar incluidas bajo esta definición. Sin embargo, parece que es más amplio y preciso el encaje de los créditos tributarios en el apartado 10 del mismo artículo, en tanto se trata de créditos nacidos de la ley.

La clave reside, en consecuencia, en la determinación precisa del hecho y del momento que desencadena el nacimiento de la obligación tributaria. Una cuestión que parece bastante consolidada, al menos, en nuestro Derecho tributario.

En efecto, el artículo 21 de la Ley General Tributaria (LGT), que lleva por rúbrica devengo y exigibilidad, define en su primer apartado el devengo de los tributos y lo vincula con el nacimiento de la obligación tributaria, conforme a la dogmática más tradicional de nuestro Derecho tributario, mientras que, en el apartado segundo, se refiere a la exigibilidad del crédito, deslindándose del nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido, la Ley considera el devengo como el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal (art. 21.1 LGT). Es decir, la fecha del devengo se convierte en un elemento clave en la vida del tributo pues desencadena la obligación de pagar la carga tributaria derivada del hecho imponible y, por ello, determina la circunstancias relevantes para configurar dicha obligación, salvo que la Ley disponga otra cosa (art. 21.1 LGT). De la misma forma, se ha venido entendiendo de forma pacífica tanto entre la doctrina como en sede jurisprudencial que devengo y exigibilidad no son conceptos coincidentes, sino que ésta suele tener lugar normalmente en un momento posterior, tras la liquidación del tributo. Antes de su cuantificación, la obligación existe -ha nacido con el devengo- pero ni la Administración puede exigir su cumplimiento ni el obligado puede cumplir y liberarse de ella³. Es la liquidación la que hace exigible la obligación en el sentido de que partir de ese momento está en condiciones de ser cumplida por el deudor.

De lo anterior se colige, igualmente, que para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario proceder a su previa liquidación, pues lo que surge de la cuota liquidada no es la deuda tributaria misma sino la deuda tributaria líquida, como así resulta por otra parte del régimen previsto en el artículo 101 LGT en materia de liquidación y en el artículo 120 LGT para las autoliquidaciones. La liquidación constituye, por lo tanto, un presupuesto de la exigibilidad de la obligación⁴, exigibilidad que puede diferirse a un momento ulterior de su devengo, como expresamente admite el artículo 21.2 LGT.

3. PIÑA GARRIDO, M^a. D., *El devengo y el periodo impositivo en el sistema tributario español*, Colex, Madrid, 1997, p. 51. Téngase en cuenta a este respecto que el vencimiento y la exigibilidad de las deudas tributarias presentan particularidades propias y distintas con relación a sus homónimas del Derecho privado, y, por tanto, son conceptos que deben interpretarse a la luz del ordenamiento tributario. Así, en el ámbito de la Teoría General de las Obligaciones, a partir del momento en que tenga lugar el vencimiento de la obligación ésta resulta exigible. Es decir, el deudor está obligado a cumplir y el acreedor puede ejercitar su derecho de crédito (HERNÁNDEZ GIL, *Derecho de obligaciones*, tomo I, Madrid, 1960 p. 432). Por lo tanto, la exigibilidad es una cualidad en virtud de la cual la obligación es reclamable vía judicial y, en consecuencia, puede dar lugar a una acción (DÍEZ PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Madrid, 1970, p. 644). Sin embargo, en el Derecho tributario, si bien pueden encontrarse algunos postulados doctrinales que sitúan este concepto -paralelamente al concepto privado- en la finalización del plazo voluntario de ingreso de la deuda, entendemos, como señala MAZORRA MANRIQUE DE LARA, que la exigibilidad es aquella cualidad que concurre en la obligación tributaria en un momento dado (desde que se inicie el plazo voluntario, ya sea tras la notificación de la liquidación o cuando se presente la autoliquidación) a través de la cual la obligación es líquida y exigible y, por tanto, ya pagable por el sujeto pasivo y, como contrapartida, cobrable, exigible por parte de la Administración que, en caso de no pago en el plazo voluntario, puede exigir la prestación debida a través de la vía de apremio (La exigibilidad de los tributos" en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 30, Cívitas, 1981, p. 243). La exigibilidad del impuesto en nuestro Derecho es, pues, la posibilidad de cumplimiento -de pago- de una obligación surgida con anterioridad. La exigibilidad así entendida es consecuencia del privilegio de autotutela administrativa en virtud de la cual la Administración define derechos y crea obligaciones de forma unilateral y ejecutoria.

4. Así lo señala, acertadamente, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Devengo del tributo y periodo impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 79.



El crédito por IVA tendrá carácter concursal si se ha producido el hecho imponible con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LC, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad

El trasvase de estas consideraciones a la calificación concursal de esta categoría de créditos significa que únicamente los devengados con posterioridad al auto de declaración del concurso podrán ser considerados contra la masa, sin embargo, los anteriores serán concursales, aun cuando su liquidación tenga lugar una vez dictado aquel auto.

Con este telón de fondo, la calificación de créditos contra la masa se ha mostrado especialmente problemática con respecto a determinados créditos tributarios. Nos referimos, de una parte, a los créditos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o a retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y, de otra, a las sanciones tributarias y los recargos e intereses sobre las cuotas tributarias o de la Seguridad Social.

De unos y otros nos ocupamos en este trabajo, que trata de acercarse al examen de los diferentes problemas a la luz de la doctrina defendida en los distintos pronunciamientos del propio Tribunal Supremo.

2. El IVA y las retenciones a cuenta

2.1. Planteamiento del problema. Agencia tributaria frente a Juzgados de lo Mercantil

En el caso de créditos relativos al IVA y a retenciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas se ha discutido sobre el momento en que debe considerarse "nacido" el crédito a los efectos de su calificación concursal. Una cuestión que, lejos de resultar pacífica, había enfrentado ya desde los albores de la vigente LC a los jueces de lo Mercantil y a la propia Agencia Tributaria.

No cabe duda de que la fecha en que tiene lugar el auto de declaración del concurso se erige por el legislador como el momento preciso y determinante para configurar los créditos que puedan nacer en lo sucesivo como créditos contra la masa (art. 84.2.10 LC). Sin embargo, como se ha advertido, la Administración tributaria y los Juzgados de lo Mercantil difieren sensiblemente en el momento en que deben considerarse nacidos los créditos relativos al IVA a los efectos de de aquella calificación.

La posición de los jueces de lo Mercantil puede resumirse en los siguientes extremos:

- El artículo 21.1 LGT identifica el momento del devengo con el momento de nacimiento de la obligación tributaria, añadiendo que dicha fecha resulta relevante para determinar las circunstancias de que venga revestida su configuración, lo que equivale a identificar, efectivamente, la fecha de devengo del crédito por IVA con su repetida configuración como crédito contra la masa si aquél acontece en situación postconcursal.
- De lo anterior se colige igualmente que para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario proceder a su previa liquidación, pues lo que surge de la cuota liquidada no es la deuda tributaria misma sino la deuda tributaria líquida, como así resulta por otra parte del régimen previsto en el artículo 101 LGT en materia de liquidación y en el artículo 120 para las autoliquidaciones. La liquidación constituye, por lo tanto, un presupuesto de la exigibilidad de la obligación, exigibilidad que puede diferirse a un momento ulterior de su devengo como expresamente admite el artículo 21.2 LGT.

- El IVA es un impuesto de devengo instantáneo pero de liquidación periódica, pues se devenga para cada hecho imponible o actividad concreta en cada uno de los momentos descritos en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). No puede afectar a tal consideración la circunstancia de que el conjunto de las operaciones realizadas por el profesional o el empresario se agrupen a los solos efectos de la gestión del impuesto en unos períodos de liquidación que oscilan entre el trimestre natural y el mes natural, según el volumen de operaciones de la empresa (art. 71.3 RIVA), pues ello no puede equipararse a un genuino período impositivo, ya que ni la base ni la cuota se ven afectados por los hechos acontecidos durante ese lapso, sino que se trata de un simple período fiscal (establecidos por “comodidad administrativa” según expresión de alguna doctrina) en cuyo ámbito temporal se determina el importe de la deuda tributaria por la diferencia entre las cuotas devengadas y las soportadas durante ese período.
- En consecuencia, únicamente el crédito por IVA devengado con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, con independencia del momento de su liquidación, puede disfrutar del reconocimiento de crédito contra la masa. Una solución contraria supondría que un sistema diseñado por el Reglamento del IVA para la propia comodidad del acreedor operaría al mismo tiempo para transmutar en el concurso la naturaleza del crédito que por Ley naturalmente le correspondería, alterándola en su propio beneficio. A ello cabe añadir que también se contempla en la regulación del IVA supuestos excepcionales de liquidación e ingreso de la cuota que tienen lugar de forma instantánea operación por operación (como ocurre en las importaciones y ciertos tipos de adquisiciones intracomunitarias, art. 167.2 LIVA y art. 71.7 RIVA) de tal manera que atender al fin del período de liquidación para fijar el nacimiento del crédito, como sostiene la AEAT, conduciría a dispensar injustificadamente un tratamiento concursal distinto a un mismo crédito por IVA dependiendo del tipo de actividad que viniera ejerciendo el deudor.
- En el caso de las retenciones, las declaraciones trimestrales o mensuales por las que el retenedor pasa a liquidar e ingresar las cantidades retenidas no es sino expresión de una obligación exigible periódicamente pero que ha nacido con anterioridad, en el momento en que se abonan las rentas sometidas a retención. Igualmente, por lo tanto, sólo las retenciones practicadas con posterioridad a la fecha de declaración del concurso podrán ser consideradas créditos contra la masa.

Por su parte, a continuación resumimos los argumentos más importantes empleados por la Agencia Tributaria ante los Juzgados de lo Mercantil:

- Si bien es cierto que el IVA es un impuesto de devengo instantáneo y de liquidación periódica, no puede omitirse en esa calificación el funcionamiento de las deducciones que son el eje central sobre el que se articula el tributo. En el IVA la cantidad a ingresar se calcula por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios prestados y el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios -art. 99 LIVA -. Las deducciones tratan de garantizar así la característica esencial del IVA comunitario: su plena neutralidad.
- Precisamente por ello, el crédito tributario no nace con las repercusiones que se practican en una factura por el IVA, sino con posterioridad, al fin del trimestre (o mes si la empresa por su dimensión tiene que hacer declaración mensual) pues hasta entonces no hay obligación de ingresar la cantidad repercutida, sino que la cantidad a ingresar será la que resulte de deducir todos los IVA repercutidos menos los soportados en el trimestre de referencia. La cantidad resultante puede ser mayor o menor de las repercutidas e, incluso, generar un derecho a devolver o a compensar frente a la Hacienda Pública. Y esa cantidad resulta o puede determinarse al finalizar el trimestre, que es cuando nace la obligación tributaria que a posteriori deberá ser ingresada o generar el derecho a la devolución.
- El crédito en concepto de IVA es un crédito contra la masa cuando el vencimiento del trimestre es posterior al auto de declaración de concurso. La legislación reguladora del IVA fija el período de liquidación, en este caso trimestral, para la determinación del crédito tributario sin que sea posible alterar o fraccionar dicho período ni siquiera como consecuencia de la declaración de concurso. Siendo esto así, el nacimiento del crédito tributario solo

podrá entenderse referido al final de dicho periodo y será dicha fecha final la que determine en relación con la del auto de declaración de concurso, la clasificación del crédito como concursal o contra la masa (art. 84.2.10.º LC). A mayor abundamiento, no existe norma legal que permita fraccionar la deuda tributaria ni en el ámbito propio de los tributos ni en el sistema de la Ley Concursal.

- La cuestión, por tanto, se limita a resolver cuándo la Hacienda Pública tiene frente al concursado un crédito en concepto de IVA. La interpretación del artículo 84.2.10.º LC es que el crédito nace "ex lege", al final del trimestre, al determinar con referencia a ese momento, nunca antes, las circunstancias esenciales de la obligación tributaria, sujeto obligado y cuantía. Es esa fecha y no otra la que debe ponerse en relación con la del auto de declaración de concurso para clasificar el crédito como concursal o contra la masa.
- Y con respecto de las retenciones, si bien es cierto que la obligación de retener nace y se devenga en el momento en que se abonan las rentas o salarios, lo determinante a los efectos concursales es el nacimiento de la obligación de ingreso en el Tesoro del importe retenido o que se hubiera debido retener, y ese tiene lugar al final del trimestre o del periodo de declaración e ingreso que señala en cada caso la normativa tributaria.

2.2. La doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo

Como ya ocurriera con otros aspectos controvertidos respecto del tratamiento del crédito tributario en el concurso de acreedores, el Tribunal Supremo aparece en escena para confirmar las tesis que han venido defendiendo mayoritariamente los jueces de lo Mercantil y posicionarse en contra de la argumentación empleada por la AEAT. En efecto, la STS (sala de lo Civil) de 1 de septiembre de 2009 (5385/2009) que resuelve el recurso de casación (nº 253/2007) interpuesto por la AEAT contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo de 17 de noviembre de 2006, fija como doctrina que los créditos por IVA contra el concursado por hechos imponible anteriores al auto de declaración del concurso constituyen créditos concursales, y ello con independencia de cuando concluya el plazo para presentar la correspondiente declaración-liquidación⁵. Una doctrina que se confirma en otros pronunciamientos posteriores (STS de 20 de septiembre de 2009 -5679/2009-, STS de 30 de octubre de 2011 -6095/2011- y STS 10 de enero de 2012 -626/2012-).

La Sala toma como punto de referencia -fundamento jurídico tercero STS 01/09/09- la doctrina tributaria clásica acerca del nacimiento de la obligación tributaria, de manera que también para el caso del IVA aquél se vincula con el devengo de las operaciones gravadas. En este sentido, señala que *"el nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT (.....) y ello con independencia de que "la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo."*

Sentado el principio anterior, el crédito por IVA tendrá carácter concursal si se ha producido el hecho imponible con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LC, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad.

El Tribunal rechaza que la peculiar fórmula empleada por el legislador tributario para la liquidación del IVA, acumulando las cuotas devengadas en el periodo y minorando su importe en el montante global de las cuotas deducibles de manera que resulte exigible únicamente la diferencia, resulte determinante para definir el nacimiento

5. También las Audiencias Provinciales se habían sumado a esta doctrina. Entre otras, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 23 de junio de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP Asturias, Sección 1.ª, de 17 de noviembre de 2006, SAP Córdoba, Sección 3ª, de 7 de junio de 2007, SAP La Rioja, Sección 1.ª, de 22 de junio de 2007, SAP A Coruña, Sección 4.ª, de 19 de febrero de 2008, y SAP Valencia, Sección 9.ª, de 25 de febrero de 2008.

de la obligación tributaria en un momento distinto al del devengo de las operaciones gravadas. En efecto, a juicio de la Sala *“el carácter de obligación legal del crédito por IVA, sujeto a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito, puesto que el artículo 167 LIVA, que se invoca por la parte recurrente, se limita a establecer, en relación con su liquidación, el momento en que los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria”*. Dicho de otro modo, para esta doctrina la liquidación del IVA no es distinta a estos efectos que la del resto de los tributos. Así, continua diciendo la sentencia, *“la liquidación constituye, según las normas generales de la LGT (artículos 101 y 120), un acto, encuadrado en el procedimiento de gestión, apto para la cuantificación provisional o definitiva de la deuda tributaria, pero no altera, si nada especial se establece, el momento del devengo. Por el contrario, el artículo 75 LIVA regula el devengo del impuesto ateniéndose al momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos.”*

De otra parte, la sentencia trata de solventar la principal objeción que la AEAT ha esgrimido al respecto, cual es la relativa a la imposibilidad de fragmentar la liquidación del IVA al carecer de fundamento legal para ello.

Nos estamos refiriendo, claro está, a que en un mismo periodo de liquidación de IVA puede haber cuotas devengadas antes de la declaración de concurso junto con otras posteriores, lo que implica a los efectos concursales la existencia de créditos por IVA contra la masa y créditos concursales. Ello obliga, por tanto, a un prorrateo o una fragmentación de la liquidación de dicho periodo. En este sentido, dice la sentencia, *“la legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10.º LC. La DA octava LGT establece que, en materia de Procedimientos concursales, lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento.”*

Asimismo, para reforzar sus conclusiones, el Tribunal no duda en calificar como discriminatoria la tesis contraria. Así, señala que *“la clasificación de los créditos por IVA en atención al momento de la liquidación, como propugna la Administración tributaria, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, como ha observado la doctrina, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente y el sistema de liquidación también es variable entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada.”*

Finalmente, en consonancia con este criterio se planteaba un problema adicional cual es el del ejercicio a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la declaración del concurso. Según la regla general establecida en el artículo 99 LIVA, la deducción global del montante total de las cuotas deducibles soportadas en un determinado periodo debería realizarse sobre las cuotas del IVA devengadas durante el mismo periodo de liquidación. No obstante, el apartado 3 del art. 99 LIVA permite al sujeto pasivo aplicar la deducción del IVA soportado en las liquidaciones posteriores, y siempre dentro de un plazo máximo de cuatro años, sin que sea necesario retrotraer los efectos de la deducción al periodo en que se soportó el IVA que se pretende deducir.

De acuerdo con lo anterior, hasta la reforma llevada a cabo por la Ley 7/2012 no había regla especial para los casos de concurso de acreedores donde, como veremos, se obligará a ejercer la deducción de las cuotas soportadas antes de la

declaración del concurso, que estuvieran pendientes de deducir, a la declaración correspondiente al periodo en que se hubieran soportado. No obstante y a pesar de esa ausencia de regla especial, el Supremo considera igualmente que *cuando se da una situación de concurso del sujeto pasivo, el momento en que se lleva a cabo la deducción del IVA soportado con anterioridad a la declaración de concurso, o incluso en el mismo trimestre de la declaración, tiene gran relevancia, pues puede determinar que se aplique a créditos concursales o contra la masa. Por eso, en atención a la naturaleza del IVA y, en concreto, a que la deducción del IVA soportado del IVA repercutido por el sujeto pasivo es el mecanismo legalmente establecido para la determinación de la cuota tributaria de este impuesto, participa de la misma lógica de la jurisprudencia invocada, concluir que, al margen del momento en que se haga valer la deducción del IVA soportado, en cualquier caso, el que surgió con anterioridad a la declaración de concurso debe deducirse con cargo al IVA devengado en aquel mismo periodo de liquidación, sin perjuicio de que si sobrara, pueda aplicarse a la deducción del IVA devengado en los siguientes periodos de liquidación (STS 22 de julio de 2013 -4084/2013-).*

Respecto de los créditos por retenciones relativas al IRPF la STS de 20 de septiembre de 2009 (5679/2009), confirmada en la STS 31 de enero de 2011 (530/2011), asimismo establece con parecido fundamento que los créditos por retenciones del IRPF contra el deudor correspondientes a rentas o salarios abonados con anterioridad a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para el ingreso, constituyen créditos concursales. En este caso, la obligación de retener nace en el momento en que se abonan las rentas o salarios, de acuerdo con lo establecido expresamente en la normativa tributaria (así lo dice el vigente artículo 78 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), con independencia del momento posterior en que resulte exigible al retenedor la obligación de ingresar lo retenido en el Tesoro (fundamento jurídico sexto). Como señala la sentencia, *el deber de declarar e ingresar las retenciones durante un plazo determinado constituye un acto encuadrado en el procedimiento de gestión pero no altera el nacimiento de la obligación*. Es decir, será crédito concursal si la obligación de retener es anterior al auto de declaración del concurso, aunque el plazo para ingresarlas finalice una vez comenzado el proceso concursal. También aquí la Sala alude para reforzar su conclusión, al carácter discriminatorio que supondría admitir el planteamiento de la Administración, en tanto, como ocurre en el IVA, los plazos de ingreso son distintos en función del obligado.

2.3. Reflexiones críticas a esta doctrina. La reforma de la normativa del IVA

Como fácilmente puede colegirse, el asunto central que finalmente dirime la calificación, desde el punto de vista temporal, de los créditos por IVA (o retenciones) en el seno del concurso de acreedores es una cuestión puramente tributaria y, es más, podríamos considerarla como una de las cuestiones clásicas en la dogmática de esta rama del Derecho. En efecto, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 84.2.10 LC se califican contra la masa los créditos que resulten de obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a la declaración de concurso. Y, como no cabe duda del carácter *ex lege* de este tipo de créditos tributarios, el problema a resolver no es otro que determinar cuándo se entiende “nacida la obligación”.

Los temas relacionados con el devengo y la exigibilidad de los tributos han preocupado desde hace varias décadas a la doctrina tributaria, como hemos apuntado más arriba, y no puede negarse un amplio consenso alrededor del significado de estos términos que se ha traducido incluso en la redacción del artículo 21 de la vigente Ley General Tributaria. Hablamos, por tanto, del devengo como instante en que se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria principal. Dicha obligación nacida, pero todavía sin cuantificar, sólo es exigible cuando se hace líquida, a través de liquidación o autoliquidación, de forma que el sujeto pasivo está entonces en situación de poder cumplir.

El problema en el caso del IVA consiste en delimitar cuál es la obligación que nace con el devengo de las operaciones gravadas. Si se trata de la obligación tributaria principal, como en cualquier otro tributo, o simplemente nace la obligación de declarar el IVA devengado en cada una de las operaciones objeto de gravamen, pues se entiende que la obligación tributaria como tal sólo nace y es exigible una vez minorado ese importe con la suma de las cuotas de IVA que pueden ser objeto de deducción. En otras palabras, se plantea si el devengo o nacimiento del crédito tributario en

el caso del IVA tiene lugar únicamente con la definición del denominado IVA a ingresar, que sólo puede determinarse a través de la correspondiente liquidación.

La AEAT insiste en su argumentación en este último aspecto, de manera que, como hasta el final del periodo de liquidación, trimestral o mensual, no hay obligación de ingresar cantidad alguna por este concepto tributario, y como además la cantidad a ingresar será la que resulte de computar todos los IVA repercutidos menos los soportados en el periodo de referencia, es en ese momento, al finalizar el trimestre, cuando nace la obligación tributaria que a posteriori deberá ser ingresada o generar el derecho a la devolución. Es decir, como argumenta el Abogado del Estado en el recurso de casación, las circunstancias esenciales de la obligación tributaria, sujeto obligado y cuantía, se fijan en ese momento y no antes.

En definitiva, reconociendo la importancia del instituto de la deducción en la liquidación del IVA como instrumento clave para conseguir la neutralidad respecto de los agentes económicos que intervienen en la producción y distribución de bienes y servicios⁶, nos debemos preguntar si ello supone alguna diferencia en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria con relación a lo que sucede en otros impuestos, como por ejemplo el IRPF. En este impuesto, como es sabido, el devengo tiene lugar el 31 de diciembre, con la finalización del periodo impositivo, momento en el cual nace la obligación tributaria principal, todavía ilíquida hasta que se cuantifica mediante autoliquidación en el plazo habilitado para ello, durante los meses de mayo y junio del año siguiente. Sin embargo, nadie se plantea que la obligación tributaria deba nacer el 30 de junio, último día de plazo para presentar la autoliquidación del IRPF, sobre la base de que es en este momento cuando cabe exigir, en su caso, “la cuota resultante de la autoliquidación”, toda vez que es posible, incluso, que el resultado arroje una cantidad a devolver por el juego de las deducciones y pagos a cuenta. Y, a mayor abundamiento, ¿qué diferencia se otorga a la deducción del IVA soportado como un eventual crédito de impuesto respecto a la deducción de las retenciones y los pagos a cuenta en un tributo como el IRPF? ¿Acaso no ocurre que el contribuyente de este último impuesto tiene el mismo derecho que el sujeto pasivo del IVA a que únicamente pueda exigírsele una cuota tributaria ya minorada en el importe de los pagos a cuenta?

La naturaleza jurídica de la operación consistente en deducir de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades las cantidades anticipadas en el Tesoro y que fueron objeto de retención o de ingreso a cuenta⁷, así como de la deducción de las cuotas de IVA soportado o autorepercutido en el caso de la liquidación del IVA, ha sido objeto de un extenso debate científico que tiene su ratio última en la configuración jurídica del derecho que ostenta el sujeto pasivo en ambos casos.

Con base en la doctrina italiana, se ha sostenido que se produce una compensación *ope legis* entre el crédito de impuesto que ostenta el retenido por la retención soportada o el sujeto pasivo en el caso del IVA soportado y la

6. Se ha destacado por parte de la doctrina el hecho de que en el IVA la deducción se establece como un mecanismo de aplicación del tributo en lógica coherencia con sus fines, que no van referidos únicamente a la recaudación sino también al efectivo gravamen sobre el consumo de una forma neutral, convirtiéndose así aquella figura en el instrumento para la correcta aplicación del Impuesto (vid. ALGUACIL MARÍ, P. y ORÓN MORATAL G., “La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”, en *Noticias CEE* nº 67-68, 1990, p. 95).
7. Así el artículo 79 de la Ley 35/2006 del IRPF establece que la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en las cuantías de las deducciones por doble imposición internacional y de las retenciones y otros pagos a cuenta previstos en la Ley. En el mismo sentido, las normas del Impuesto sobre Sociedades establece que las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados serán deducibles de la cuota íntegra.

eventual deuda tributaria que se articula a través de la deducción en la cuota, aunque la deuda podrá extinguirse en parte a través de la compensación y, en su caso, mediante el pago del importe restante.⁸

En contestación crítica a la tesis del crédito de impuesto como explicación de estas figuras tributarias y bajo la perspectiva que ofrece el ordenamiento positivo español, la mayoría de nuestra doctrina, entiende que no es necesario acudir a dicho concepto para explicar de modo satisfactorio el mecanismo de la retención a cuenta o de la deducción del IVA. En tal sentido, como señala CASADO OLLERO, la ratio de las normas que regulan la retención no es la de hacer surgir un derecho de crédito sino sólo la de conceder al sujeto que la soporta un derecho a deducir la cantidad retenida, derecho que además no pertenece a la categoría de los derechos subjetivos sino se trata, más bien, de un interés legítimo reconocido en la ley y que no faculta para otra acción que no sea la de exigir de la Administración el cumplimiento de la misma.⁹ El derecho a la deducción del IVA, por su parte, vendría a constituir un *tertium genus* entre el derecho de crédito y el interés legítimo en virtud del cual se impone al ente impositor el deber de no exigir del sujeto más que la cuota tributaria, una vez deducidas las cantidades legalmente previstas; por ello la tutela jurídica que se concede en estos casos al titular de la deducción no es la de accionar contra sino la de excepcionar frente a la Administración cuando le exija el pago de una cuota a la que no se le haya practicado la correspondiente deducción.¹⁰

A nuestro entender, compartiendo esta última línea de pensamiento, la realización del ingreso a cuenta no otorga otro derecho que el de poder practicar la deducción de su importe en la cuota tributaria del Impuesto, o lo que es lo mismo, el interés legítimo a que la Administración, en cumplimiento de la legalidad, no pueda exigir del sujeto pasivo sino la cuota diferencial. Y ocurre parecido en el caso del IVA, el derecho a la deducción implica únicamente que la exigibilidad del tributo queda relegada a la diferencia entre las cuotas devengadas y las deducibles. En este sentido, la satisfacción de estos derechos no puede pretenderse de forma autónoma, sino en el seno del procedimiento de cuantificación del Impuesto y a través del mecanismo instrumentado por el ordenamiento para su ejercicio.

En consecuencia, trasladando estas consideraciones al nacimiento de la obligación tributaria en el IVA, puede compartirse, en general, la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, confirmando la línea argumental que han venido defendiendo mayoritariamente los jueces de lo Mercantil. El IVA es un impuesto instantáneo que se devenga operación por operación, es decir, por cada entrega de bienes, prestación de servicios, adquisición intracomunitaria o importación que se realice,¹¹ lo que determina que tras cada devengo surja la obligación de declaración y pago que deberá hacerse efectiva en el lugar, forma y plazos establecidos en los artículos 71 y siguientes RIVA. Por descontado, como ocurre en otros tributos, la obligación tributaria que nace del hecho imponible y que resulta exigible tras la liquidación, no es otra que la cuota de IVA a ingresar pues la Ley reconoce el derecho de los sujetos pasivos a deducir el importe de las cuotas de IVA soportado que cumplan los requisitos señalados en los artículos 92 y siguientes LIVA. Consecuentemente, sólo los créditos por IVA devengados con posterioridad a la fecha de declaración del concurso serán créditos contra la masa, con independencia del momento de su liquidación, máxime cuando ésta se define en función de circunstancias diversas en orden a facilitar la gestión del tributo, unas veces ha de presentarse en periodos trimestrales, otras mensuales, como en el caso de las grandes empresas, e incluso existen supuestos de

8. Cfr. BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Cedam, Padova, 1972, p. 47. Continúa diciendo el autor (p. 137 y 138) que sólo en ausencia de tal compensación, es decir, cuando la deuda tributaria no surja o surja en menor medida que aquél crédito nacerá el derecho al pago verdadero o propio (en favor del sujeto pasivo). También representan esta línea de pensamiento BERLIRI, A, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1980, INGROSSO, C., *Il credito d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1984, p. 117 y TURCHI, "Credito d'imposta" en *RDFS*, 1987, p. 334. En la doctrina española COLMENAR VALDES, S., "El derecho a la deducción en el IVA", en *RDFH*, nº 157, 1982, p. 312 y 313, o HINOJOSA TORRALVO, J.J., *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 105 a 121.

9. CASADO OLLERO, G., "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el IRPF (I). La retención a cuenta" en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 21, 1979, p. 76 y 77.

10. CASADO OLLERO, G., "Deducciones y reembolsos en el IVA adoptado por la CEE" en *Crónica Tributaria*, nº 32, p. 136.

11. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, AA.VV., sexta edición, 2009, Thomson Reuters-Arandad, p. 498

liquidación e ingreso de la cuota que tienen lugar de forma instantánea, operación por operación, como ocurre en las importaciones y ciertos tipos de adquisiciones intracomunitarias (art. 167.2 LIVA y art. 71.7 RIVA).

Siendo así, es la fecha del devengo del crédito, como fecha que determina el nacimiento del mismo, y no el fin del periodo de liquidación, que únicamente tiene que ver con su exigibilidad,¹² la que debe tomarse en consideración a los efectos del artículo 84.2.10 LC. Es, por otra parte, la tesis que mejor encaja en el artículo 21LGT, de conformidad con el significado que mayoritariamente le otorga la doctrina tributaria, así como en los principios rectores de la LC, igualdad de trato entre los acreedores y restricción de privilegios.

Y siguiendo esa misma línea argumental, la obligación del retenedor consistente en practicar la retención con ocasión de los pagos realizados al contribuyente y de ingresar su importe en el Tesoro nace en el momento en que se satisfacen las rentas sometidas a retención – art. 78 RIRPF-, y es ese instante el que determina la calificación concursal del crédito (art. 84.2.10 LC), con independencia de que la normativa tributaria establece un periodo (normalmente del 1 al 20 de enero, abril, julio y octubre) para ingresar lo retenido, una circunstancia que tiene que ver con la exigibilidad de una obligación ya contraída anteriormente.

Sin perjuicio de todo lo anterior, la doctrina de la Sala a la que se ha hecho referencia -me refiero de nuevo al IVA- no estaba exenta de inconvenientes. Y el principal tiene que ver, sin duda, con el fraccionamiento y el prorrateo de la deuda tributaria que se produce cuando en un mismo periodo de liquidación del IVA una parte del crédito resultante se califica como concursal y el resto contra la masa, todo ello a tenor del día en que se haya dictado auto de declaración del concurso, una circunstancia no prevista entonces en la normativa tributaria ni tampoco en la Ley Concursal. No obstante, como resuelve la Sentencia, la justificación se encontraría en la propia situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, donde los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios se imponen por encima de otras consideraciones. Máxime si tenemos en cuenta que el fraccionamiento tiene lugar a los solos efectos concursales.

En este sentido, ante la dificultad de determinar en la práctica cuáles de las cantidades declaradas en la liquidación del IVA corresponden a operaciones devengadas con anterioridad a la declaración del concurso y cuales son posteriores, se efectuaba un prorrateo a tanto alzado atendiendo, normalmente, a la duración del plazo de liquidación y a la fecha en que, dentro del mismo, se dicta el auto de declaración.¹³ Lo que significa de facto apartarnos de la identificación estricta de las operaciones de IVA devengado y soportado en el periodo, para darles una calificación individualizada, y optar en cambio por una salida mucho más sencilla en sede concursal. Y ello, en el mejor de los casos, pues en ningún lugar se dice cómo ha de realizarse el prorrateo y con base en qué criterios. En consecuencia, si bien es cierto que los juzgados y tribunales que aplicaron esta solución no encontraron otro camino menos dañino para la protección de los intereses de los acreedores, de acuerdo con los objetivos marcados por la Ley Concursal, sí parecía necesario establecer un criterio claro para solventar la cuestión, que bien pudiera haberlo apuntado el propio el Tribunal Supremo como parte de su doctrina, o bien cabía pensar en una reforma normativa que así lo hubiera previsto. En este último sentido,

12. Así lo entiende también RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., que se muestra crítico con la postura de la Administración respecto de los créditos por IVA y por retenciones cuando invoca ante los Juzgados de lo Mercantil que se atienda al criterio de la liquidación del crédito (*La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, 2006, p. 70).

13. El Juzgado de Primera Instancia nº 3 de Huesca en Sentencia de 14 de noviembre de 2005, según consta en los *Antecedentes de Hecho de la STS de 20 de septiembre de 2009*, entendió que, a la vista del periodo mensual de liquidación del IVA (gran empresa) y que la declaración del concurso se produce al final del mes, concretamente el día 23, el importe total del crédito debía calificarse como concursal,

señala MARTÍN QUERALT que bastaría con declarar exigibles las retenciones y los créditos por IVA hasta la fecha de declaración del concurso, dividiendo el plazo de liquidación en dos y tomando como punto de corte esa fecha.¹⁴

Es cierto, por lo tanto, que la solución adoptada distaba de ser plenamente satisfactoria. Como acertadamente apuntaba FACON Y TELLA, el IVA se devenga cuando se realizan sus hechos imponible, dando lugar al nacimiento del derecho a exigir la cuota devengada por cada hecho imponible y, en tal sentido, la exigibilidad del impuesto se identifica en la normativa tributaria con el derecho a la cuota correspondiente a cada devengo. Ahora bien, de acuerdo con la Directiva del IVA y como señalamos con anterioridad, no se establece obligación alguna de ingresar esa cuota devengada sino que la obligación de ingreso se proyecta en este tributo únicamente sobre el saldo neto en favor de la Hacienda, que únicamente resulta tras restar el IVA soportado. Es decir, la Hacienda pública no es, en rigor, acreedora del IVA devengado, sino que el crédito tributario se proyecta en este tributo sobre la cuota a ingresar (el saldo neto en favor de la Hacienda pública), lo que exige computar tanto el IVA soportado como el derecho a compensar que se arrastre de períodos anteriores.¹⁵

Asimismo, de acuerdo con lo anterior, hay que resolver si en la solución del Supremo el saldo neto a computar como crédito concursal es el existente en el momento en que se produce la declaración del concurso o el existente al finalizar el último período de liquidación vencido con anterioridad a tal declaración. Más acorde con la naturaleza del impuesto sería apuntar a la primera de estas soluciones,¹⁶ lo que implicaría computar como créditos concursales no tanto los correspondientes al IVA devengado hasta el momento de declararse el concurso, sino el crédito consistente en el saldo neto en favor de la Hacienda pública hasta ese momento¹⁷ (es decir una vez deducido el IVA correspondiente a ese periodo de liquidación y antes del auto de declaración del concurso más el IVA pendiente de compensar) Un saldo que tendrán que determinar los administradores concursales e incluirse en la lista de acreedores prevista (ext. art. 94 LC). Por su parte, será crédito contra la masa el saldo que resulte del IVA devengado durante el periodo de liquidación con posterioridad a la declaración del concurso, minorado en el importe del IVA deducible con posterioridad a esa fecha.

Es decir, de una misma autoliquidación tributaria correspondiente a un periodo de liquidación nacen a su vez dos créditos distintos a los solos efectos concursales, uno será concursal y con el privilegio del 50 por ciento de su importe, el otro contra la masa.

Sea como fuere, a pesar de los problemas que presentaba la doctrina de la Sala Primera, la tesis contraria, defendida por la AEAT en cuantos procesos concursales había tomado parte, nos seguía pareciendo mucho más problemática.

14. MARTÍN QUERALT, J., "La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respeto al principio de la *par condicio creditorum*", en Tribuna Fiscal, nº 230, Ciss, 2009, p. 7.

15. FALCÓN Y TELLA, R., La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482), en Revista Quincena Fiscal 1/2010, p. 3).

16. Señala al respecto FALCÓN que no estamos ante un período impositivo (con devengo al finalizar el mismo), sino ante un período (mensual o trimestral) establecido exclusivamente a efectos liquidatorios, el cual no afecta al devengo, que se va produciendo a medida que se realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios; cuestión distinta es que lo que se va devengando (o más precisamente, incrementando o reduciendo) sea el saldo en favor o en contra de la Hacienda pública. Aparte de que otra solución supondría introducir una discriminación injustificada entre las grandes empresas, obligadas a presentar declaración mensual, y los demás sujetos pasivos; y dentro de éstos, entre los que hubieran optado por la declaración mensual, quienes no lo han hecho (La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482). Op. cit., p. 3.

17. Además del citado FALCÓN y TELLA, asimismo CALVO VERGEZ apuntaba esta misma solución, *El crédito tributario en el concurso de acreedores*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid, 2014, p. 189-190.



La obligación del retenedor consistente en practicar la retención con ocasión de los pagos realizados al contribuyente y de ingresar su importe en el Tesoro nace en el momento en que se satisfacen las rentas sometidas a retención y es ese instante el que determina la calificación concursal del crédito (art. 84.2.10 LC), con independencia de que la normativa tributaria establece un periodo (normalmente del 1 al 20 de enero, abril, julio y octubre) para ingresar lo retenido, con independencia de que la normativa tributaria establece un periodo para ingresar lo retenido

No sólo por las razones ya comentadas con relación al devengo del tributo y el nacimiento del crédito, sino por los propios argumentos empleados para justificar algunas de sus conclusiones.

En primer lugar, cuando se afirma que como hasta la liquidación no se puede conocer si existe o no IVA a ingresar, debe ser el fin del periodo de liquidación la fecha determinante para la calificación concursal del crédito. A nuestro parecer, esa interpretación da al traste con el propio contenido del artículo 21 LGT cuando distingue entre devengo y exigibilidad, al margen de que aquella circunstancia puede predicarse de muchos otros impuestos y no es exclusiva del IVA.

Pero, en segundo término, si nos atenemos a ese momento, el del fin del plazo para presentar la declaración-liquidación del IVA, como el que desencadena el nacimiento del crédito ¿qué ocurre cuando esa liquidación se realiza cualquier otro día anterior, siempre dentro de dicho periodo? Es decir, ¿habrá que entender que el crédito ha nacido con la liquidación o, aun presentada ésta, hay que esperar al final del periodo para considerarlo nacido y exigible? Como vemos, la argumentación presenta serios reparos.

Y por último, más preocupantes nos parecen las afirmaciones vertidas en la fundamentación del recurso de casación contra la SAP de Huesca de 18 de Octubre de 2006 y que finalmente resuelve la STS de 20 de septiembre de 2009, arriba citada. En este caso, el Abogado del Estado acude a la figura del sustituto del contribuyente para explicar el funcionamiento del IVA en los términos siguientes: *"el contribuyente es el destinatario del bien o del servicio cuya entrega o prestación constituye el hecho imponible y su obligación es de devengo inmediato con carácter general. En resumen, cuando se pone a disposición el bien o se ejecuta, presta o efectúa la operación, el destinatario (contribuyente) debe satisfacer el correspondiente IVA al empresario (sustituto del contribuyente). Sin embargo, la obligación de liquidación y pago por el sustituto del contribuyente (en este caso la entidad sujeta a concurso) a la AEAT se devenga en los términos previstos en el artículo 71 del Reglamento del IVA, (...), es decir, con las declaraciones- liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 6, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.."* El despropósito es evidente a tenor de lo dispuesto en el artículo 84 LIVA en relación con el artículo 4 LIVA, donde precisamente los empresarios y profesionales son los contribuyentes y quienes realizan los hechos imponibles objeto de gravamen y nunca el consumidor, como destinatario de la entregas de bienes y prestaciones de servicios. No se regula en el IVA ningún supuesto de sustitución a los que se refiere el artículo 36 LGT ni, por descontado, puede emplearse esta figura para justificar que el devengo del tributo tiene que ver con la obligación de pago del IVA del destinatario, supuestamente distinta del nacimiento de la obligación del empresario que debe declarar e ingresar su importe.

Así las cosas, de nuevo una reforma de la normativa aplicable ha puesto una solución al asunto que tratamos. En este caso, no ha sido a través de una modificación en la norma concursal sino en la propia normativa reguladora del IVA.

La exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que modifica la LIVA advertía del sentido de la reforma.

"En los supuestos en los que el auto de declaración del concurso se dicta a lo largo del período de liquidación del impuesto es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa, ya que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben calificarse como concursales los créditos de IVA por hechos imponible anteriores a la declaración de concurso. Como en la regulación actual la declaración liquidación es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera de esas declaraciones el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a períodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

Las medidas adoptadas tienen como fin garantizar la neutralidad del Impuesto, lo cual, tiene como efecto, que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia del concurso, de ahí que se limite el derecho de deducción que deberá ejercitarse, cuando se hubieren soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que dichas cuotas fueron soportadas. De igual manera, para adecuar la gestión del impuesto a la doctrina jurisprudencial, la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció la deducción".

El nuevo artículo 99.3 LIVA, tras la reforma de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, una vez establecida la regla general respecto al ejercicio del derecho a la deducción, en tanto puede ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en la de los cuatro años sucesivos, dispone, sin embargo que, *en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse únicamente en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.* En caso contrario, cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años (a partir del nacimiento del derecho a la deducción), el concursado o, bien la administración concursal (si se trata de los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal), podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas.

Por su parte, el artículo 71.5 del RIVA, tras la modificación por el R.D. 828/2013, de 25 de octubre, desarrollando la Ley, establece ya de manera diáfana el modo de operar en caso de declaración de concurso. A su tenor, el sujeto pasivo que haya sido declarado en concurso deberá presentar dos declaraciones- liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso. La primera estará referida a los hechos imponible anteriores a dicha declaración y la segunda referida a los posteriores.

En la primera de esas autoliquidaciones se incluirá el importe del IVA devengado desde el primer día del período de liquidación y hasta la fecha del auto de declaración del concurso, que será minorado por el IVA deducible antes de esa fecha (tanto del período en curso como el pendiente de compensación de períodos anteriores).¹⁸ Si el resultado arroja un saldo positivo será crédito concursal (privilegiado en un cincuenta por ciento). Por su parte, en la segunda

18. Si no es posible incluir en ella todo el importe del IVA deducible (por ejemplo, porque no se dispone de las facturas, que constituye un requisito esencial para la deducción) habrá de procederse en su momento a rectificar la declaración en que efectivamente fueron soportadas. Como explica CALVO VÉRGEZ, J., se trata con ello de evitar el perjuicio que podía sufrir la Hacienda Pública en relación con la percepción del IVA como consecuencia del concurso, limitándose así el derecho a la deducción (*El crédito tributario en el concurso de acreedores*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid, 2014, p. 192). Es decir, no permitiendo su traslado hacia una situación post-concursal. En el mismo sentido, señala CARVAJO VASCO, D., se limita el derecho general de compensar los saldos favorables que tiene el sujeto pasivo, cuatro años, de tal forma que, cuando se produce un concurso, el sujeto pasivo debe aplicar las deducciones y compensaciones pendientes sobre las liquidaciones de IVA anteriores al concurso, evitando que un IVA "nacido", es decir, repercutido antes del concurso (concursal) se traslade a un IVA "acreditado" (devuelto/a compensar). Véase en *Algunas cuestiones tributarias en los concurso de acreedores*, DOC 12/2014, Instituto de Estudios Fiscales, p 107.

autoliquidación de ese periodo se incluirá el importe del IVA devengado y deducible desde el día siguiente al auto de declaración del concurso y hasta el fin del periodo. Si el resultado es a ingresar ello será considerado crédito contra la masa.

Por su parte, si la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible anteriores a la declaración del concurso arroja un saldo a favor del sujeto pasivo, podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible posteriores a dicha declaración. Y si una vez practicada la compensación mencionada el saldo de la declaración-liquidación relativa a los hechos imponible posteriores a la declaración del concurso arroja asimismo un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En otro caso, cuando el sujeto pasivo no haya optado por aquella compensación, el saldo a su favor pendiente de compensar estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución.

En definitiva, el principio general que inspira la reforma de la Ley 7/2012 y su desarrollo reglamentario en materia de concurso e IVA, es que la rectificación de facturas se lleve al mismo período en que el ahora concursado repercutió el IVA que procede devolver o, en el supuesto de que el adquirente del bien o del servicio, se encuentre, a su vez, sometido a concurso, al mismo período en que se dedujo un IVA soportado, el cual no procede reconocer; evitando que la rectificación se lleve a períodos de liquidación diferentes. Se pretende de esta manera que todo el IVA concursal (repercutido o soportado antes de la declaración del concurso) se liquide en las declaraciones-liquidaciones anteriores a tal declaración y que todo el IVA contra la masa (repercutido o soportado después de la declaración del concurso) sea liquidado en declaraciones-liquidaciones posteriores al concurso¹⁹. Con ello se intenta que los distintos IVA sean tratados conforme a su naturaleza concursal o postconcursal, atendiendo a la fecha de nacimiento de la obligación de pago (IVA repercutido) o del derecho a la deducción (IVA soportado).²⁰

2.4. La calificación en el concurso del crédito por IVA que surge de la aplicación del artículo 80.Tres LIVA

Finalmente y a mayor abundamiento, no debemos concluir este análisis sin hacer una referencia, siquiera breve, a una cuestión que asimismo plantea la propia dinámica del IVA y cuya calificación en el seno del concurso de acreedores puede resultar, si cabe, más discutible.

Nos referimos a la modificación de la base imponible que tiene lugar en virtud de lo establecido en el artículo 80.Tres LIVA.

El precepto trata de solventar un problema clásico en asuntos de insolvencia. Antes de la declaración de concurso, el proveedor ha entregado bienes al futuro concursado y ha emitido la factura correspondiente. Por su parte, dicho proveedor debe ingresar el IVA en el Tesoro pero sin embargo no lo ha cobrado por la situación de insolvencia del concursado, destinatario de los bienes. Una vez declarado el concurso, este artículo permite al proveedor rectificar

19. Como puede observarse, el criterio que ahora se incorpora a la normas del impuesto ya había sido utilizado por la Sala Primera antes de la reforma (STS 22 de julio de 2013 -4084/2013-).

20. Vid. CARBAJO VASCO, D., op. cit, p. 107 y 108.

esa cuota repercutida inicialmente y emitir nueva factura, modificando la base imponible.²¹ Por su parte, para el destinatario (concurado) determina la obligación de rectificar las deducciones practicadas conforme al artículo 114 LIVA (su IVA soportado)²², resultando entonces un crédito a favor de la Hacienda Pública por dicho importe y por el importe de la cuota no deducible si no hubiera tenido derecho a la deducción total del impuesto (art. 80.Cinco.4 LIVA). Es decir, como el IVA soportado no se pagó no procede la deducción del mismo. El problema será ahora delimitar la naturaleza del crédito que adquiere la Hacienda Pública contra el deudor concursado.

En definitiva, como explica MALVÁREZ PASCUAL, todo este mecanismo trata de evitar el perjuicio que esta situación supone al acreedor, permitiéndole que al comunicar su crédito a la administración concursal modifique la factura inicial, mediante la emisión de una nueva factura rectificativa, ajustando la misma al IVA efectivamente cobrado. De este modo, cuando proceda la rectificación de la base imponible como consecuencia de la situación de concurso del deudor y los acreedores hayan emitido las correspondientes facturas rectificativas a través del procedimiento y plazos señalados en los artículos 80.Tres LIVA y 24 RIVA la Hacienda pública será titular de un crédito que tiene su origen precisamente en dicha modificación de la base. El acreedor es reintegrado a través de este mecanismo del tributo que ingresó en su día en la autoliquidación periódica correspondiente al devengo de la operación y que no ha logrado cobrar del destinatario de la misma, lo que convierte a la AEAT en acreedora del deudor concursado por la cuota de IVA que hubiere gravado dicha operación. Se produce de esta forma un cambio en la figura del acreedor, de tal modo que será la AEAT la que se encargue de recaudar la cuota de IVA y, lo más importante, la que sufrirá las consecuencias del impago en caso de que no sea posible su satisfacción en el procedimiento concursal.²³

En general, para la Administración tributaria, se trata de un nuevo crédito que nace de la Ley con posterioridad a la declaración del concurso y, por lo tanto, debe tratarse como un crédito contra la masa (84.2.10 LC).²⁴ Esto es, el crédito nace con la emisión de la factura rectificativa por el acreedor, pues es en ese momento cuando surge la obligación del concursado y además, la obligación se traduce en una minoración de las cuotas deducidas o el ingreso de las no deducibles, por lo que se trata de una obligación nueva y distinta de la que surgió tras la operación gravada inicialmente.

21. Es decir el acreedor podrá recuperar el crédito que pagó en su día de acuerdo con la normativa general del IVA y que no ha logrado cobrar del destinatario de la operación gravada. En su redacción actual, en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Tres LIVA, para que opere esa modificación de la base imponible se necesita que el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. Por otra parte, solo si finalmente se acuerda la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente (los supuestos a los que se refiere la LC son aquellos en los que, una vez finalizado el concurso, el acreedor puede reiniciar la ejecución).
22. Según dispone el artículo 114 LIVA, en este caso la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora. Igualmente, en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.
23. MALVÁREZ PASCUAL, L., "El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación, en *Quincena Fiscal*, nº 15/2011, p. 4.
24. Así lo entiende asimismo ORDIZ FUERTES, C., "La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)" en *Tribuna Fiscal*, nº 208, 2008, p. 141, y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal", en *Estudios Financieros* nº 278, 2006, p. 91. Algún pronunciamiento aislado, como la SJM de Valencia de 6 de noviembre de 2006, también acoge esta tesis. Por su parte, no puede desconocerse tampoco que, antes de la aparición de la Ley Concursal, distintos pronunciamientos del TEAC y de la Audiencia Nacional veían de alguna manera a justificar este criterio.



Tras la aludida reforma de la LC en 2011, los recargos tributarios y sobre las cuotas de la Seguridad Social que constituyan créditos concursales no se asimilan a las sanciones (art. 92.4 LC), como había señalado la doctrina de la Sala Primera, sino que, manteniéndose su calificación como créditos subordinados, reciben el mismo tratamiento que los intereses

Sin embargo, también cabe argumentar que no se trata de la extinción del crédito anterior por IVA y el nacimiento de uno nuevo y distinto, sino de una novación subjetiva que modifica la obligación ya existente, pues lo único que se altera es el acreedor. De acuerdo con ello, no habría hablar en estos casos de novación extintiva de los créditos, pues tan solo se modifica el titular del crédito, al subrogarse la Agencia Tributaria en la posición de los acreedores del deudor concursado que hayan modificado la base imponible del IVA con la emisión de la factura rectificativa y el cumplimiento de los demás trámites establecidos en la normativa tributaria, manteniéndose inalterada la obligación original en sus restantes elementos, por lo que tales créditos tienen carácter concursal.²⁵ Ello supone que no estemos ante un crédito contra la masa, sino típicamente concursal, que es la solución adoptada por la inmensa mayoría de los pronunciamientos judiciales que se han ocupado de esta cuestión,²⁶ asistiendo a un nuevo pulso dentro de la guerra declarada por la AEAT contra la interpretación de la Ley Concursal en asuntos fiscales, que han venido realizando, casi sin fisuras, los jueces de lo Mercantil.

Por su parte, el STS de 3 de marzo de 2011 (1070/2011) acude a la doctrina ya apuntada sobre el nacimiento del crédito tributario en el caso del IVA para apuntarse a esta segunda tesis.

“El nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT. Estos artículos establecen que el nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar en el momento del devengo, en el que se entiende realizado el hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar o parte de la misma en un momento distinto del devengo del tributo. Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCCon. El carácter de obligación legal del crédito por IVA, sujeto a la legislación especial tributaria, no comporta alteración alguna en cuanto a la determinación del momento de nacimiento del crédito. El artículo 75 LIVA regula el devengo del impuesto ateniéndose al momento de la entrega del bien, de la prestación del servicio, de la recepción de la obra, de la realización de las operaciones gravadas o de la expedición y transporte, según los casos. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado.”

Por otra parte, la Sala viene a acoger la fundamentación de la sentencia objeto de casación sobre la naturaleza del crédito que surge tras el mecanismo de modificación de la base imponible del artículo 80 LIVA. *“Por disposición legal, nace un crédito a favor de la Hacienda, pero no puede olvidarse que es el mismo crédito, idéntico y por el mismo concepto, que se había devengado en el instante mismo en que se produjo el hecho imponible, y éste fue la operación gravada con*

25. Vid. MALVÁREZ PASCUAL L., op. cit., p. 9. En el mismo sentido RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit. p. 72 y 73. A mayor abundamiento, CALVO VERGEZ, J., op. cit., p. 204 y ss.

26. Por citar algunas sentencias de las audiencias provinciales, vid. SAP Asturias, Sección 1.ª, de 22 de septiembre de 2006, SAP de Barcelona, Sección 15.ª, de 26 de abril de 2007, SAP Zaragoza, Sección 5.ª, de 13 de febrero de 2009, y SAP Castellón, Sección 3.ª, 20 de febrero de 2009.

el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicho en otros términos, lo que establece la Ley es el cambio de acreedor, es decir, la modificación o novación subjetiva, pero ninguna otra cosa. Que la expresión de este artículo no es excesivamente afortunada es cierto, pero de ahí a entender lo que no parece decir hay una considerable distancia. Y si el crédito que nace es a favor de un sujeto distinto a quien tenía su titularidad en el momento en que se devengó, de conformidad con los preceptos del Código Civil, en particular el 1205 y concordantes, la mera modificación de uno de los sujetos no altera en medida alguna el crédito pre-existente, lo que quiere decir que se trata de un crédito nacido con anterioridad a la declaración del concurso.”

De otra parte, admitiendo que el nuevo crédito se integra dentro de los concursales, se plantea asimismo cuál será su calificación en sede concursal. Es decir, en su origen, se trataría de un crédito ordinario, sin embargo, una vez que el acreedor ha utilizado la vía del artículo 80.Tres LIVA, el nuevo acreedor de dicho crédito -tras la novación subjetiva- para a ser la Hacienda Pública, lo que implica resolver si, a su vez, el crédito puede ser calificado como crédito con privilegio general del 50 por ciento.

Compartimos el criterio apuntado por MALVÁREZ PASCUAL, entendiendo que la cuota de IVA rectificadora es un crédito de naturaleza tributaria que debe quedar sometido a las reglas generales establecidas en la LC, por lo que el 50 por 100 del crédito rectificado tendrá carácter privilegiado y el resto se calificará como crédito ordinario. En consecuencia, el crédito originario se deberá dividir en dos -precio (base imponible) y cuota del IVA- a efectos de su clasificación, pues mientras que el precio de la operación tendrá carácter de crédito ordinario, la cuota que gravó la operación se clasificará entre los créditos con privilegio general.²⁷

Finalmente, uno de los principales problemas que plantea ese asunto es el relativo al procedimiento para llevarlo a término. En concreto, nos referimos a los distintos plazos que incumben al acreedor y a la propia AEAT para la puesta en marcha del proceso y para comunicar sus respectivos créditos a la administración concursal. El tema ha sido objeto de modificación normativa en el año 2014 para tratar de solventar algunos de los inconvenientes que se había puesto de relieve.

Como es sabido, el procedimiento se inicia por el acreedor, quien deberá expedir una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, y que tendrá que remitir al concursado, decía la LIVA, en el plazo de un mes desde la publicación en el BOE del auto por el que se declara el concurso. Asimismo incumbe al acreedor comunicar la modificación de la base imponible practicada a la AEAT en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa (art. 24 RIVA). El primer problema, ya vemos, es que ese plazo de un mes desde la declaración de concurso para enviar la factura era muy corto para el acreedor y además, en caso de incumplimiento de ese plazo, se le cierra la vía de modificación de la base imponible del IVA y no le queda otra que reclamar su crédito, incluido el IVA, en el marco del concurso.²⁸ Y el segundo problema es que el plazo establecido en el artículo 21.1.5º LC para la insinuación de los créditos por parte de los acreedores es también de un mes desde el auto de declaración, lo que significaba que normalmente la AEAT no llegaba a tiempo de comunicar el crédito derivado de la modificación de la base imponible por parte del acreedor (este tenía un mes más otro para comunicárselo a la AEAT). ¿Esta situación podía suponer que el nuevo crédito en favor de la AEAT pasaba a ser subordinado por comunicación tardía? No parece que la discordancia entre norma concursal y tributaria llevase

27. Op. cit pag.13

28. Precisamente, uno de los puntos débiles del criterio defendido por la AEAT sobre el carácter de crédito contra la masa en los casos del artículo 80.Tres LIVA consiste en que se si es necesario que la modificación de la base imponible se produzca en el plazo improrrogable de un mes desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso ya que, en otro caso, se pierde el privilegio del crédito, no tiene mucho sentido que el crédito se califique entre los créditos contra la masa, pues con independencia de que se comunique fuera del plazo de un mes, sería pagado con preferencia a los créditos concursales (vid. en este sentido MALVÁREZ PASCUAL, L., op. cit., p 8).

a esa conclusión y así se venía admitir por los Tribunales, entendiendo que bastaba la comunicación que hacía el acreedor a la administración concursal.²⁹

Tras la reforma operada por la Ley 28/2014, el artículo 80. Tres LIVA dispone ahora que el plazo que tiene el acreedor para instar la modificación de la base imponible es de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del artículo 21.1 LC. Es decir, la Ley amplía el plazo para favorecer al acreedor, que dispondrá de dos meses a partir del fin del plazo de un mes que tienen los diferentes acreedores concursales para comunicar sus créditos tras la declaración de concurso.

Por su parte, a tenor de lo dispuesto en el artículo 24 RIVA, tras la reforma llevada a cabo por RD 1073/2014, en estos casos el acreedor estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida y además deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo. Por su parte, igualmente tendrá que comunicar por vía electrónica a la AEAT en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada.

3. Intereses de demora y recargos por declaraciones extemporaneas y del periodo ejecutivo

La reforma concursal llevada a cabo a través de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, confiere una nueva redacción al artículo 92.3 LC, referido a los créditos concursales subordinados, calificando como tales a "los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios..."

Con ello se trataba de poner fin a una larga polémica acerca de la calificación en el seno del concurso de los diferentes recargos que alberga la normativa tributaria y de la Seguridad Social. Así y hasta ese momento, los créditos subordinados del artículo 92 LC contemplaban en los números tercero y cuarto:

"3.º Los créditos por intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía.

4.º Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias."

Por lo que se refiere a la esfera de los créditos públicos, no parecían existir dudas acerca de la clasificación que merecen los intereses de demora, regulados en el artículo 26 LGT y en el artículo 17 de la Ley General Presupuestaria, como prestaciones accesorias a las obligaciones tributarias y demás de Derecho público (art. 28 TRLGSS respecto a los intereses de demora por deudas de la Seguridad Social), y tampoco la relativa a las sanciones pecuniarias por la

29. Es decir, como indica MALVÁREZ PASCUAL, si el acreedor del concursado cumple con el trámite que le corresponde, la AEAT podrá incorporar el crédito en la certificación administrativa, aunque haya vencido el plazo de un mes para la comunicación de los créditos, sin que ello suponga la pérdida del carácter privilegiado del crédito. Esto es así porque en realidad quienes comunican los créditos a la administración concursal son los acreedores mediante el envío de las facturas rectificativas, lo que obliga a los administradores concursales a anotar el crédito de la Hacienda Pública en la lista de acreedores, aun cuando la comunicación de dicho crédito por la AEAT sea posterior. Por tanto, si en el mencionado plazo el deudor en concurso recibe la factura rectificativa del acreedor, la administración concursal deberá dividir el crédito en dos a efectos de su inclusión en la lista de acreedores que debe formar parte del informe de los administradores concursales. Por un lado, el precio de la operación, cuyo acreedor será quien haya realizado la entrega de bienes o prestación del servicio y, por otro, la cuota de IVA repercutida, en relación con la cual figurará como acreedora la AEAT (op. cit., p. 16)

comisión de infracciones (ya sean tributarias, laborales, de tráfico...).³⁰ Los primeros se deben incluir en el apartado tercero del artículo 92 LC y las segundas en el apartado cuarto del mismo precepto.³¹ Es decir, en cualquier caso, se trata de créditos subordinados.

Esta calificación, no obstante, suponía un nuevo recorte en los privilegios del crédito tributarios y de la Seguridad Social respecto de la situación anterior a la Ley Concursal, sobre todo en el caso de los intereses, que no fue tampoco bien acogida desde el entorno de la Administración Tributaria o de la Tesorería General de la Seguridad Social. El principal argumento de crítica se centraba en la propia justificación de esta categoría, en tanto se refiere a actuaciones poco diligentes del acreedor, contratos celebrados con mala fe, situaciones de cercanía al deudor etc., mientras los créditos por intereses y sanciones tributarias o laborales, dada su naturaleza jurídica, se alejan de esa perspectiva y por lo tanto, se decía, no deberían compartir el mismo tratamiento.³²

Menos pacífica ha resultado, en cambio, la calificación de otras prestaciones típicamente tributarias que aparecen con cierta frecuencia en la aplicación y exigibilidad de los tributos, y que también son calificadas por el artículo 25.1 LGT como prestaciones accesorias a las obligaciones tributarias principales. Son los recargos de los artículos 27 y 28 de la vigente LGT. Precisamente, de aquella accesoriedad se desprenden dos caracteres esenciales de cara a la integración concursal de estas prestaciones: su dependencia de la obligación tributaria principal, a la que acompañan, y las distintas razones que justifican su existencia respecto de dicha obligación principal, pues carecen de la finalidad contributiva propia de los tributos³³. Y lo mismo cabe aducir, *mutatis mutandi*, respecto de los recargos por ingresos fuera de plazo de cuotas de la Seguridad Social contemplados en el artículo 27 TRLGSS y que se exigen al hilo de diferentes situaciones de incumplimiento de las obligaciones de pago y de presentación de documentos. Su cuantía depende del tipo de obligación incumplida y del retraso en el pago.

Los recargos del artículo 27 LGT, también llamados recargos de prórroga, despliegan su eficacia cuando los deudores tributarios presentan declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo pero sin un requerimiento previo por parte de la Administración. Es decir, no de forma voluntaria, pero sí espontánea (sin ser provocados). El obligado que regularice espontáneamente fuera de plazo no es sancionado, sino que se le impone un recargo por el retraso, del 5, 10, 15 o 20 por ciento sobre la cuota objeto de la regularización. Estos recargos se aplican de forma automática y son un componente de la deuda tributaria, a diferencia de las sanciones, que responden al principio de responsabilidad

30. En el caso de las sanciones tributarias no puede hablarse propiamente de accesoriedad respecto de la obligación principal (art. 25.2 LGT), ya que felizmente la vigente LGT las excluye del concepto de deuda tributaria (art. 58 LGT), salvo a los efectos puramente recaudatorios, para otorgarles un tratamiento propio e independiente, acorde con su naturaleza.

31. MALVÁREZ PASCUAL, L. y SÁNCHEZ PINO, A. llaman la atención, sin embargo, sobre esta calificación, pues, a su parecer, no está muy claro si los intereses de demora y las sanciones tributarias participan o no de esta naturaleza a los efectos concursales o por el contrario gozan de la preferencia genérica del artículo 77 LGT. Ello es así porque la LGT extiende la garantía al crédito tributario sin hacer mención a sus componentes, mientras la LC califica los privilegios en función de cada elemento de la deuda tributaria. No obstante, reconocen que de aplicarse lo señalado en la LGT también en caso de concurso se produciría una clara alteración de la prelación establecida en la LC (vid. "La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 79, 2007, p. 43).

32. Véase a este respecto GONZÁLEZ GARCÍA, J. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "El crédito tributario en la Ley Concursal", en *Tribuna Fiscal*, nº 175, 2005, p. 22. Asimismo, para estos autores, esta calificación no favorece la intervención de la Administración en el convenio, ya que en muchas ocasiones la importante cuantía de los créditos tributarios subordinados va a implicar que carezca de derecho de voto para la aprobación de convenios. Y, por otra parte, este sacrificio de los créditos tributarios carece de toda justificación en caso de liquidación de empresas, donde el argumento de mantener la actividad productiva ya no tiene sentido.

33. Advuértase, no obstante, que existen en las normas tributarias otro tipo de recargos que no tienen ningún punto en común con los anteriores. Me refiero a los recargos legalmente exigibles sobre las bases o cuotas de los tributos y que constituyen una fuente de financiación, normalmente, a favor de un ente público distinto del titular del tributo base sobre el que se asienta (art. 58.2.d. LGT). En estos casos, no cabe duda de su naturaleza de obligación principal, como una cuota tributaria más, y por lo tanto participarán de la calificación concursal del crédito tributario sobre el que se asienten.

subjetiva, por dolo o negligencia, y requieren imponerse en un procedimiento sancionador con las garantías propias del mismo.

Por su parte, los recargos del periodo ejecutivo del artículo 28 LGT responden a una finalidad esencialmente distinta. Se encuentran íntimamente ligados con el periodo ejecutivo de pago y con el procedimiento de apremio, que tiende a perseguir el cobro de las deudas tributarias vencidas y, por consiguiente, no satisfechas durante el plazo voluntario de ingreso. Por lo tanto, y a diferencia de los anteriores recargos, que se vinculaban con las sanciones por constituir una alternativa a través de la regularización espontánea, los recargos del periodo ejecutivo únicamente tienen que ver con el retraso en el pago.³⁴

Finalmente, respecto al ámbito de los recargos sobre las cuotas de la Seguridad Social cabe utilizar una argumentación muy similar. En síntesis, los referidos recargos por ingresos fuera de plazo (art. 27 TRLGSS) se aplican a supuestos de presentación de documentos de cotización dentro del plazo reglamentario pero ingresados fuera del mismo, así como también y por distintas cuantías se establecen recargos cuando los documentos de cotización no se han presentado en aquel plazo y se pagan las cuotas debidas en distintos momentos pero siempre fuera del plazo voluntario. Es decir, situaciones que pueden equipararse tanto a las contempladas en el artículo 27 LGT como en el 28 LGT, según los casos.

Con relación a todas estas figuras, a caballo entre intereses y sanciones, los Juzgados de lo Mercantil, partiendo de una interpretación amplia del artículo 92.4 LC cuando alude entre los créditos subordinados a "*las multas y demás sanciones pecuniarias*", habían venido entendiendo, en general, que pueden incluirse este tipo de recargos (nos referimos a los devengados antes de la declaración de concurso) que, sin ser sanciones en sentido técnico jurídico, poseen una naturaleza cercana o similar. La fórmula amplia y genérica de la Ley Concursal sirve precisamente a esa finalidad, albergando en su seno las diferentes prestaciones de esa naturaleza que existen en todos los sectores del ordenamiento jurídico. Esta línea argumental se apoya también en otros razonamientos: como la propia finalidad de la Ley -poda de privilegios, que han de interpretarse en sentido restrictivo-, el carácter accesorio de este tipo de recargos, o la doctrina del propio Tribunal Constitucional que, cuando se ha enfrentado con la naturaleza de recargos similares a los hoy vigentes, ha destacado su carácter híbrido, a caballo entre la indemnización y la sanción (STC 164/1995 y 198/1995).³⁵ Una consolidada línea argumental defendida por el Supremo, desde la Sentencia de 21 de enero de 2009 (1231/2009), y seguida después en las SSTs de 22 de junio de 2009 (3886/2009), 20 de septiembre de 2009 (5679/2009), 30 de septiembre de 2010 (5027/2010) y 4 de abril de 2011 (2497/2011).

En contra de ello, la Administración había entendido que si la LGT considera estos recargos como componentes de la deuda tributaria (art. 58.2 LGT) y la LC sólo califica expresamente como subordinados a los intereses y a las sanciones (art. 92 LC), y nada dice de los recargos, éstos deberán incluirse dentro de la cláusula genérica del artículo 91.4 LC que establece el privilegio general, o, alternatively, serán créditos ordinarios (puesto que el 89.3 LC considera como créditos ordinarios aquellos no calificados expresamente como privilegiados o subordinados)³⁶.

34. Estos recargos, por lo tanto, acompañan a la obligación tributaria principal en su discurrir por el periodo ejecutivo y por el procedimiento de apremio. En su versión actual, se establece un recargo ejecutivo del 5 por ciento para los casos en se ingresa toda la deuda pendiente una vez iniciado el periodo ejecutivo pero antes de la notificación de la providencia de apremio, un recargo de apremio rebajado del 10 por ciento si se satisface la totalidad de deuda en los plazos señalados en la providencia, y el recargo del 20 por ciento para el resto. Los dos primeros absorben el eventual interés de demora devengado desde el inicio del periodo ejecutivo

35. Véase a este respecto la recopilación de Sentencias y los comentarios sobre su contenido que recoge RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., en *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, op. cit. p. 83 a 86. Entre otras, SJM nº 2 de Barcelona de 11 de abril de 2005, SJM de Oviedo de 27 de mayo de 2005, SJM nº 2 de Madrid de 23 de junio de 2005 y SJM nº 1 de Madrid de 5 de julio de 2005. Más recientemente, cabe citar asimismo la SJM de Málaga de 29 de Marzo de 2006 o la SJM de Bilbao de 29 de diciembre de 2006.

36. Esta última calificación, como crédito ordinario, es asimismo defendida por GONZÁLEZ GARCÍA, J. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "El crédito tributario en la Ley Concursal", op. cit., p. 21.



Los recargos generados por el impago de las cuotas devengadas de la Seguridad Social con posterioridad a la declaración de concurso y como consecuencia del ejercicio de la actividad profesional del concursado comparten el carácter de crédito contra la masa. Una consideración igualmente trasladable al ámbito tributario tanto respecto de los recargos regulados en el artículo 28 LGT como, entiendo, en el caso de los recargos del artículo 27 LGT

Sea como fuere, tras la aludida reforma de la LC en 2011, los recargos tributarios y sobre las cuotas de la Seguridad Social que constituyan créditos concursales no se asimilan a las sanciones (art. 92.4 LC), como había señalado la doctrina de la Sala Primera, sino que, manteniéndose su calificación como créditos subordinados, reciben el mismo tratamiento que los intereses (art. 92.3 LC), dándole más protagonismo al componente resarcitorio que al relativo a la penalidad.

Pero, superada esa polémica, se trata de resolver ahora un problema distinto, cual es la calificación que merecen tanto intereses como recargos cuando se hayan devengado con posterioridad a la declaración de concurso.

A tenor de la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo, los créditos contra la masa que la TGSS o las Administraciones tributarias tienen por cuotas devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, en caso de impago, pueden generar tanto intereses como recargos, que tienen la misma consideración de créditos contra la masa, todo ello al amparo de lo previsto en el art. 84.2.5º LC. En efecto, este precepto atribuye a los créditos generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, la consideración de crédito contra la masa.

En diferentes pronunciamientos, advierte el Alto Tribunal que los créditos contra la masa devengan intereses, pues no se ven afectados por la regla prevista en el art. 59.1 LC, según el cual, tras la declaración de concurso queda suspendido el devengo de los intereses, legales o convencionales, salvo los correspondientes a los créditos con garantía real, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía. En este sentido, en atención a la ubicación sistemática del propio artículo 59 LC, se considera que la suspensión del devengo de intereses afecta únicamente a los créditos que, conforme al art. 49 LC forman parte de la masa pasiva, de la que no forman parte los créditos contra la masa (art. 84.1 LC).

En tal sentido, los créditos contra la masa, en la medida en que han de ser pagados a sus respectivos vencimientos, son exigibles y devengan intereses, conforme a lo previsto en la Ley Concursal. Así se preveía en la redacción original del art. 154 LC, que con la reforma introducida por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, ha pasado al art. 84.3 LC Y, aunque este mismo precepto legitima a la administración concursal para alterar la regla del vencimiento, “cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa”, en ningún caso afectará a los créditos tributarios o de la Seguridad Social. Por lo que tanto antes de la Ley 38/2011, en el art. 154 LC, como después, en el art. 84.3 LC, los créditos contra la masa ya sean tributarios o por cuotas de la Seguridad Social son exigibles a sus respectivos vencimientos y, por aplicación de sus respectivas normas, su falta de pago genera el devengo de intereses y, en su caso, de los recargos exigidos por la Ley.³⁷

Adviértase que, de conformidad con la regulación que contiene el artículo 26 LGT, los intereses de demora serán exigibles a todos los obligados en tanto se retrasen en el pago de sus deudas tributarias más allá del periodo

37. Entre otras cabría citar la STS de 15 de marzo de 2013 (2071/2013), STS de 21 de marzo de 2013 (2073/2013), STS de 11 de abril de 2013 (2084/2013), STS de 30 de septiembre de 2013 (5276/2013), STS de 21 de mayo de 2014 (2470/2014) y STS de 2 de junio de 2014 (3144/2014),

voluntario (con las excepciones que establece la propia Ley) ya provengan éstas de una liquidación administrativa, de una autoliquidación, o sea el retraso consecuencia de un incumplimiento en el deber de declarar o presentar autoliquidación por parte del deudor, así como obtengan una devolución improcedente. Por otra parte, el mero retraso del deudor en el cumplimiento de la prestación comporta su devengo inmediato y automático (*ex lege*) sin necesidad de intimación al deudor y tampoco se requiere un retraso culpable.

Respecto de los recargos, contamos asimismo con reiterada jurisprudencia, si bien es cierto que básicamente relativa a los recargos por impago de cuotas de la Seguridad Social del artículo 25 LGSS. En tal sentido, entiende el Supremo que aunque una vez declarado el concurso, conforme a lo previsto en el art. 55.1 LC, “no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”, salvo las excepciones previstas en el propio art. 55 y en el artículo siguiente, este efecto no impide que el crédito contra la masa, si bien no podrá justificar una ejecución al margen del concurso, salvo que nos hallemos en la fase de cumplimiento del convenio (art. 133.2 LC), sea exigible a su vencimiento y, consiguientemente, no sólo devengue intereses, sino que, en el caso de las cuotas de la Seguridad Social, la falta de pago provoque el preceptivo recargo, conforme al art. 25 LGSS que tendrá la misma consideración de crédito contra la masa que el crédito cuyo impago ha motivado su devengo, por aplicación de la regla de sometimiento de la deuda accesoria a la misma calificación que merezca la principal (“accessorium sequitur naturam sui principalis”).³⁸

En definitiva, a la luz de dicha doctrina, los recargos generados por el impago de las cuotas devengadas de la Seguridad Social con posterioridad a la declaración de concurso y como consecuencia del ejercicio de la actividad profesional del concursado (ex art. 44 LC) comparten el carácter de crédito contra la masa. Una consideración igualmente trasladable al ámbito tributario tanto respecto de los recargos regulados en el artículo 28 LGT, que acompañan a la deudas que se encuentren en periodo ejecutivo de recaudación, como, entiendo, en el caso de los recargos del artículo 27 LGT, exigibles de forma automática cuando el obligado presente sus declaraciones y autoliquidaciones fuera de plazo, sin requerimiento previo. En todo caso, nos referimos a recargos que se han devengado como una prestación accesoria de la obligación principal, cuando ésta tenga la consideración asimismo de crédito contra la masa, pues ha nacido tras la declaración de concurso como consecuencia de las obligaciones fiscales generadas por el ejercicio de la actividad empresarial de la entidad concursada.

No obstante, alguna salvedad hemos de hacer con respecto a los recargos en el ámbito tributario, pues, a diferencia de los que ocurre en el caso de las cuotas de Seguridad social, no todos los recargos que regula la LGT presentan un devengo instantáneo. En este sentido, el artículo 28 LGT establece tres tipos de recargos ligados al periodo ejecutivo de recaudación, de manera que si la deuda esta impagada devenga un recargo que podrá ser del 5 por ciento si se satisface la totalidad de la misma antes de la notificación de la providencia de apremio, pero para que resulten de aplicación los recargos de apremio del 10 o del 20 por ciento se requiere la notificación al deudor de la providencia de apremio, en tanto constituye el acto administrativo que despacha la ejecución (ex. art. 161.4 y 167.1 LGT).

En este sentido, el 164.2 LGT permite al órgano de recaudación dictar providencia de apremio, junto con el devengo de los recargos del periodo ejecutivo, siempre que se den las condiciones para ello con anterioridad a la declaración del concurso (que la deuda estuviera ya en periodo ejecutivo) o que se trate de créditos contra la masa. Por lo que se refiere a estos últimos, este precepto debe coordinarse con lo dispuesto en el artículo 84.4 LC, en tanto impide que la Administración inicie de forma autónoma la ejecución de esta clase de créditos hasta que se cumplan determinadas circunstancias (se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso), pero, en cambio, si tiene lugar el devengo de los intereses, recargos y demás obligaciones vinculadas a la falta de pago del crédito a su vencimiento.

38. Entre otras SSTs de 10 de abril de 2013 (STS 2085/2013), 9 de mayo de 2013 (3517/2013), 14 de mayo de 2013 (4080/2013), 4 de junio de 2013 (3518/2013), 26 de junio de 2013 (3363/2013) y 26 de julio de 2013 (4427/2013).



La traducción inmediata de estas consideraciones al ámbito de su calificación concursal como créditos contra la masa nos llevaría a concluir, como defiende la Administración tributaria o la Tesorería General de la Seguridad Social, que aquella dependerá de la fecha en que se dicte el acto administrativo que impone la sanción, de forma que si aquél es posterior a la declaración de concurso deberán incluirse entre los créditos contra la masa, mientras si la fecha es anterior serán créditos concursales

Sea como fuere, como viene a reconocer el Supremo, si bien es cierto que el 81.2.5º de la LC atribuye a los créditos generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, la consideración de crédito contra la masa, no hace en cambio ninguna previsión específica respecto de los recargos o intereses, a diferencia de los recargos e intereses devengados con anterioridad a la declaración de concurso, que tienen la consideración de subordinados porque así lo ha establecido expresamente la norma concursal (art. 92.3 LC). Y es aquí donde resulta discutible la solución adoptada, pues mientras por la parte concursal está claro el deslinde entre lo principal y lo accesorio, el carácter privilegiado de lo primeros y el subordinado de los segundos, no encontramos esta distinción en el ámbito de los créditos contra la masa. El resultado a los efectos prácticos es que, abierto el proceso concursal, tanto las Administraciones tributarias o la Tesorería de la Seguridad Social podrán satisfacer antes los intereses o recargos que acompañen a créditos contra la masa que los propios créditos tributarios o de Seguridad Social calificados como concursales a los que únicamente alcance el privilegio del 50 por ciento, cuando estos están investidos de la protección constitucional que supone el cumplimiento efectivo del deber de contribuir. Recuérdese, a mayor abundamiento, que conforme establece el artículo 84.3 LC, aunque la administración concursal está facultada para alterar la regla del vencimiento cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa, en ningún caso afectará a los créditos tributarios o de la Seguridad Social.³⁹

En definitiva, lo que ha primado aquí por encima de cualquier otra consideración es la naturaleza extraconcursal de los créditos contra la masa y, por lo tanto, a diferencia de los créditos concursales, aquellos no solo resultan compensables, sino que devengan, como en cualquier otro caso, intereses o recargos a su vencimiento. Es decir, como sostiene BELTRAN, los acreedores por créditos nacidos tras la declaración del concurso quedan fuera de la masa pasiva y por lo tanto, en principio, de los efectos del concurso.⁴⁰ No obstante, quizás el Alto Tribunal ha sido en este asunto más conservador que en otras ocasiones, donde, como se verá enseguida con respecto a las sanciones, ha acudido a otros principios como la coherencia del sistema o la interpretación restrictiva de los créditos contra la masa. Es decir, podría haber entendido que la exclusión que hace el artículo 84.3 LC de los créditos tributarios y de la Seguridad Social únicamente se refiere a las prestaciones principales, acorde con su fundamento constitucional, pero sin incluir a las accesorias, de manera que la administración concursal pudiera alterar la regla del vencimiento cuando lo considere conveniente para el interés del concurso, postergando en este caso a los recargos e intereses. En cualquier caso, en mi opinión, no sería desdeñable una reforma del precepto en este mismo sentido.

39. En caso de insuficiencia de masa, la LC establece un orden de prelación del cobro de los créditos contra aquélla, comenzando por los salariales y siguiendo por los créditos por alimentos y las costas y gastos del concurso, pero nada dice respecto de los créditos de naturaleza pública, por lo que se deduce que aquí no existe privilegio alguno, sino que se pagarán después de aquellos y a prorrata (art. 176 bis LC).

40. BELTRAN, E. ("Créditos contra la masa", en *Enciclopedia de Derecho Concursal*, tomo I, Thomson-Aranzadi, 2012, p. 879).

4. Sanciones por infracciones tributarias

En la *STS de 23 de febrero de 2011 (719/2011)*, se sienta la doctrina que se ha reproducido en pronunciamientos posteriores. El problema principal reside en si deben considerarse como créditos contra la masa los del artículo 84.1.10 de la Ley Concursal a las cantidades correspondientes a sanciones tributarias cuya fecha de imposición sea posterior a la declaración de concurso. La *Sala* viene a confirmar la doctrina apuntada por la sentencia recurrida, Sentencia de 4 de junio de 2.007 de la Audiencia Provincial de Oviedo, Sección Primera, declarando que no es la fecha de la resolución administrativa que impone la sanción la que hay que tener en cuenta a los efectos de la calificación de crédito contra la masa, sino la fecha en que se produce el acaecimiento del que nace la obligación. Es decir, cuando se entiende realizada la conducta típica. Un pronunciamiento que se reproduce en la *STS de 1 de Julio de 2011 (4899/2011)*, referida a un supuesto muy similar y en la *STS de 5 de abril de 2011 (3882/2011)*, en este caso resolviendo la calificación de sanciones por infracciones laborales impuestas por la Jefatura de la Inspección Provincial de Trabajo y Seguridad Social.

En relación con el asunto que nos ocupa, no cabe duda de que, tratándose de sanciones administrativas -créditos *ex lege*- la fecha en que tiene lugar el auto de declaración del concurso se erige por el legislador como el momento preciso y determinante para configurar los créditos que puedan nacer en lo sucesivo como créditos contra la masa (art. 84.2.10 LC). Y, continuando con el razonamiento apuntado, es igualmente decisivo definir cuando se entiende “nacido” el crédito en favor del Ente público consistente en la imposición de sanciones administrativas, tributarias o laborales.

Y es aquí donde, técnicamente, la argumentación desarrollada por la Abogacía del Estado es poco cuestionable, siempre, claro está, que consigamos aislarla de sus íntimas consecuencias concursales.

De conformidad con el régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias regulado básicamente en los artículos 178 a 212 LGT, en consonancia con los principios y reglas del Derecho Administrativo sancionador, los créditos resultantes de las sanciones tributarias pecuniarias nacen -se generan- con la resolución administrativa que establece la sanción, al margen del momento en que se entienda cometida la correspondiente infracción tributaria. Dicho de otra forma, es el acto administrativo de imposición de la sanción el que determina su nacimiento, como se desprende del propio artículo 211.3 LGT. Se reconoce así el carácter constitutivo de la resolución administrativa que impone la sanción en ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, y ello con independencia de la fecha en que se haya realizado la conducta que ha dado lugar a aquella.

La infracción tributaria tiene lugar (nace) cuando se cometen o consuman las distintas conductas tipificadas en las normas fiscales sancionadoras, lo que a su vez determina el nacimiento del derecho a ejercer la potestad sancionadora por parte de la Administración. Un derecho que prescribe a los cuatro años, según establece el artículo 189 LGT, y que tiene que ajustarse asimismo a otras limitaciones temporales en orden a iniciar los procedimientos sancionadores derivados de determinadas conductas infractoras hasta el punto de que puede producirse la caducidad del procedimiento y, por tanto de la acción para sancionar, si se dilata en exceso el ejercicio de la misma desde que se entendiera producida la infracción (art. 209.2 LGT).

No obstante, para que pueda declararse la existencia de la infracción es necesaria la instrucción del correspondiente procedimiento sancionador, como reconocía la propia Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo artículo 134 proclamaba la necesidad de un procedimiento específico para imponer sanciones (de la misma forma lo reconoce hoy el artículo 25 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público). El procedimiento se concibe así en la Ley, en tanto desarrollo constitucional, como el instrumento adecuado en sentido material para garantizar el derecho de defensa del imputado frente a la Administración (tramitación contradictoria, alegaciones, derecho a ser informado de los términos exactos de la acusación, presunción de inocencia...). Unas previsiones igualmente recogidas en la Ley General Tributaria, dado que

las infracciones de esta clase constituyen únicamente una especie dentro del tronco común del Derecho administrativo sancionador. Lo decisivo entonces, a los efectos que aquí interesan, es que únicamente puede declararse la existencia de la infracción y la imposición de la sanción correspondiente a aquella a través de la resolución que culmina dicho procedimiento, por lo que no cabe duda del carácter constitutivo de la misma. Por su parte, cuando de infracciones en el orden social se trata, también la norma aplicable, Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, regula el procedimiento sancionador y el de liquidación de las cuotas de la Seguridad Social como dos cauces independientes, poniendo de manifiesto el carácter autónomo de la sanción respecto de la infracción de la que dimana.

La traducción inmediata de estas consideraciones al ámbito de su calificación concursal como créditos contra la masa nos llevaría a concluir, como defiende la Administración tributaria o la Tesorería General de la Seguridad Social, que aquella dependerá de la fecha en que se dicte el acto administrativo que impone la sanción, de forma que si aquél es posterior a la declaración de concurso deberán incluirse entre los créditos contra la masa, mientras si la fecha es anterior serán créditos concursales. Y si esta distinción resulta clave en orden a la satisfacción de los créditos en el seno del concurso, aquí se nos antoja todavía más, si cabe, dado que toda sanción que fuera considerada crédito concursal tiene la calificación de crédito subordinado, tal y como establece el artículo 92.4 LC.

Como fácilmente puede adivinarse, la incardinación en el seno del concurso de la tesis anterior no resulta tan sencilla y una mera importación de sus postulados pudiera resultar, a fin de cuentas, un tanto apresurada.

El problema que plantea puede explicarse básicamente como sigue.

Una vez declarado el concurso se resuelve un procedimiento de inspección relativo al IVA y al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a ejercicios concluidos dos años antes. De la liquidación resultante se determinan sendos créditos tributarios (IVA e IS), pues la regularización ha determinado que en su día no se presentó autoliquidación por el importe realmente debido, más los correspondientes intereses de demora. Asimismo, a consecuencia de dicha regularización, procede abrir expediente sancionador que concluye con la imposición de una sanción tributaria, específicamente, una multa proporcional sobre la cuota defraudada (art. 191 LGT).

Como se ha apuntado más arriba, en el caso concreto de los créditos de naturaleza pública, y particularmente de los tributarios, la legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y a la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente (art. 84.2.10 LC), de forma que los anteriores a esa fecha son concursales y los posteriores contra la masa. Ello constituye, como el propio Tribunal Supremo ha reconocido en la Sentencia de 1 de Septiembre de 2009, una garantía del mantenimiento del principio de igualdad de trato entre los acreedores del concursado.

De acuerdo con ello y volviendo a nuestro ejemplo, los créditos tributarios por IVA e IS en tanto corresponden a ejercicios muy anteriores a la declaración de concurso serán créditos concursales, concretamente con privilegio general del cincuenta por ciento su importe, según establece el artículo 91.4 LC. Y ello es así porque el nacimiento de la obligación tributaria se conecta con el devengo del tributo, que no se produce con la liquidación resultante del procedimiento inspector sino que ha tenido lugar mucho antes, en íntima conexión con los periodos impositivos a los que aquella se refiere.

Por su parte, no cabe duda tampoco de que los intereses de demora, que son accesorios de la obligaciones tributarias principales, no solamente serán asimismo créditos concursales sino que además tendrán la naturaleza de crédito subordinado, todo ello conforme establece el artículo 92.3 LC. Téngase en consideración a estos efectos que la declaración de concurso da lugar a la suspensión del devengo de intereses (art. 59 LC).

¿Y qué ocurre entonces con la sanción que deriva de la misma regularización?



Lo que viene a decir la Sentencia es que si la conducta típica se realiza antes de la declaración de concurso, aunque la sanción venga después, el crédito debe reputarse concursal y por lo tanto subordinado. A sensu contrario, únicamente cuando el hecho desencadenante de la infracción sea posterior a la declaración de concurso, el crédito podrá ser considerado contra la masa.

De acuerdo con su naturaleza jurídica, si atendemos exclusivamente al momento en que se entiende nacido el crédito en que se materializa la sanción pecuniaria en favor de la Administración, debería ser tratado como crédito contra la masa, pues sólo tras la resolución administrativa se determina su existencia, tal y como se ha explicado con anterioridad.

En consecuencia, tendríamos un procedimiento administrativo de comprobación que se inicia antes de la situación concursal pero que concluye después, como consecuencia del cual procede regularizar la situación tributaria del obligado, ahora ya concursado, y del que se suman al concurso dos créditos de naturaleza concursal por las deudas tributarias descubiertas, más otro por los intereses (concursal y subordinado), y, una sanción por las infracciones tributarias derivadas de ese descubrimiento de deuda (técnicamente, por la conducta típica que dio lugar a sendas autoliquidaciones tributarias incorrectas), que sin embargo, no tiene naturaleza de crédito concursal y por lo tanto subordinado, sino nada menos que contra la masa. Es decir de mejor situación que el mismo crédito tributario del que trae causa. A mayor abundamiento, adviértase que la multa pecuniaria en que consiste la sanción se aplica sobre una magnitud monetaria denominada base de la sanción y que, en ese caso, tratando de simplificar, se correspondería con las cuotas tributarias de IVA e IS que son objeto de la regularización, es decir, las que en su día no se determinaron correctamente.

No parece, en fin, muy lógico desde óptica ninguna. Primero, porque es la misma regularización la que da lugar al descubrimiento de todos esos créditos. Segundo, desde el punto de vista del crédito público, porque si alguno debe ser tratado mejor en sede concursal debería ser el propiamente tributario, por los intereses públicos tutelados (fundamentalmente, el deber de contribuir). Tercero, desde la óptica puramente del concurso de acreedores, porque parece una contradicción otorgar un trato preferente a un crédito que dentro del propio concurso, cuando coexiste con el resto de los créditos concursales, se considera crédito subordinado.

Ante esta situación, la *Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2011 (719/2011)* toma una postura decidida en contra de las conclusiones defendidas por la Administración recurrente, situando la clave del debate no tanto en la resolución administrativa que establece las sanciones, sino en el hecho típico que desencadena su imposición.

Según reza el Fundamento de Derecho Segundo: *"lo que verdaderamente importa en orden a la calificación de los créditos a que se refiere el art. 84.2.10º de la Ley Concursal es cuando se produce su nacimiento, y no su reconocimiento. Y tal génesis tiene lugar con el hecho normativo que, por constituir un incumplimiento o infracción tributaria, crea la posibilidad de la sanción. No es, por lo tanto, la fecha de la resolución administrativa que impone la sanción, como no lo sería la resolución judicial que declarase la existencia de una responsabilidad extracontractual (que figura en el mismo apartado del precepto legal), lo que hay que tener en cuenta, sino la fecha en que se produce el acaecimiento del que nace la obligación. La LC se refiere a las obligaciones nacidas de la Ley. En realidad, como ha reiterado la doctrina, todas las obligaciones nacen de la ley, pero "strictu sensu" se entiende como tales las que no cabe ubicar en alguna de las denominadas fuentes clásicas -contratos, "cuasi-contratos", delitos y "cuasi-delitos"-, con lo que el concepto viene a operar con carácter residual que recoge todas las restantes posibles fuentes de las obligaciones. Sin embargo, en puridad, la ley no crea obligaciones, sino que atribuye a determinados hechos tal virtualidad, por lo que la fuente de la obligación es el hecho contemplado en la ley como idóneo para generar una obligación -crédito, en el aspecto activo-. Y no hay duda que en el caso de sanciones por irregularidades tributarias, es el comportamiento del sujeto al impuesto el que da lugar a la infracción merecedora de*

sanción. Y como ese comportamiento -hecho fuente de la obligación- se produjo antes de la declaración de concurso no cabe calificar el crédito correspondiente como contra la masa, sino de concursal, de conformidad con el art. 84.2.10º, "a contrario sensu", de la Ley Concursal."

En otras palabras, lo que viene a decir la Sentencia es que si la conducta típica se realiza antes de la declaración de concurso, aunque la sanción venga después, el crédito debe reputarse concursal y por lo tanto subordinado. Es, por tanto, el momento de consumar la infracción el determinante a estos efectos. A sensu contrario, únicamente cuando el hecho desencadenante de la infracción sea posterior a la declaración de concurso, el crédito podrá ser considerado contra la masa.

Bien es verdad, no obstante, que esta argumentación puede parecer un tanto forzada a tenor de la letra del artículo 84.2.10 LC, pues el precepto se refiere al nacimiento de los créditos ex lege, sin más especificaciones, lo que en el caso de las sanciones administrativas pudiera dar a entender, de acuerdo con su naturaleza, que "el nacimiento" únicamente existe tras la resolución que pone fin al procedimiento sancionador, como se ha apuntado más arriba.

Precisamente por ello, en la STS de 5 de abril de 2011 (3882/2011), en este caso referida a una sanción impuesta por la Jefatura de la Inspección Provincial de Trabajo y Seguridad Social por la infracción de deberes laborales (omisión del deber de ingreso de las cuotas del Régimen General de la Seguridad Social y de la presentación de los documentos de cotización), quiso matizar su argumentación anterior. Básicamente, se combaten algunos de los razonamientos empleados por la Audiencia Provincial, pero, sin embargo, para llegar a la misma conclusión y mantener el criterio ya apuntado. Un razonamiento que también se apunta en la STS de 1 de julio de 2011 (4899/2011).

Entiende en ese caso la Sala que *"no parece lo más idóneo trasladar principios rectores, e instituciones propias del derecho privado de obligaciones, al ámbito del Derecho sancionador, presidido, esencialmente, por los principios de culpabilidad y presunción de inocencia, de los que deriva la necesidad que ninguna obligación surja para el presunto infractor sino hasta el momento en que recae una resolución que aprecie tanto su participación en la comisión del ilícito, como su culpabilidad."*⁴¹ La sanción que se impone, en este caso por la infracción de deberes laborales, no tiene una finalidad restitutoria o resarcitoria del daño patrimonial ocasionado a la Administración acreedora sino que en ella prima su finalidad punitiva y represora de comportamientos no aceptados por la norma". Asimismo, niega la sentencia que la calificación del crédito como contra la masa quede a voluntad o decisión unilateral de la Administración Pública, en la medida que esta no puede dilatar sin consecuencias el inicio y la resolución del expediente sancionador, ya que el correcto ejercicio de la potestad sancionadora presupone un procedimiento sancionador en el que se respeten los plazos de tramitación, y cuya omisión determina la extinción de la infracción y el archivo del expediente. Sin embargo, y pese a todo lo anterior, el TS mantiene la necesidad de clasificar el crédito derivado de la sanción en atención al momento en que se produjo el hecho infractor pero no porque fuera el momento de nacimiento de la obligación, sino, esto es lo importante, dice la sentencia, por ser determinante del régimen aplicable a esta, incluida la sanción. Y ello, en congruencia, reza la sentencia *"con los principios rectores de la potestad sancionadora, entre ellos el de irretroactividad, que imposibilitan sancionar conductas que no estuvieran ya tipificadas en el régimen vigente al tiempo de su comisión"*.

Es decir, no se trata tanto de situar el nacimiento del crédito conformado por la sanción administrativa, sino de situar el momento de comisión de la infracción como el hecho determinante de su régimen jurídico.

41. Advierte, en este sentido, la STS de 1 de julio de 2011 que la cuestión planteada no puede resolverse mediante una aplicación automática del criterio del devengo, puesto que el acto de abonar una sanción, entendida como acto de gravamen que disminuye la esfera jurídica del sancionado, no tiene parangón con la liquidación de un impuesto, y que en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración han de respetarse principios comunes a todo Derecho sancionador.

Por último a estos razonamientos, es posible asimismo añadir o sumar otros argumentos para refutar la tesis de la Administración, o no ya la tesis en sí misma, sino sus consecuencias concursales. Argumentos que, por otra parte, la propia Sala Primera del Supremo ha empleado en cuestiones afines a esta. Se trata, en primer lugar, de interpretar esta cuestión desde el punto de vista de los principios orientadores de la propia Ley Concursal. Y, en segundo término, aunque no por ello menos relevante, cabe apelar asimismo a un criterio hermenéutico de coherencia del sistema.

Así, como reconoce la *STS de 1 de septiembre de 2009 (5385/2009)*, el principio de igualdad de trato entre los acreedores del concurso no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario. *“Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado”*

Y, enlazando con esa argumentación, es sabido que entre *los principios rectores de la norma concursal*, además de la limitación de los privilegios de Derecho público o la *par condicio creditorum*, antes mencionada, se encuentra también el trato discriminatorio en diversos aspectos, y entre ellos la postergación en el cobro, para los denominados créditos subordinados. Se trata, en suma, de créditos concursales que no responden a un fundamento único, pero que se justifican en razones de estricta justicia material, en algunos casos de índole objetiva, y otros de índole subjetiva, como ha reconocido la doctrina más autorizada. Entre estos, el artículo 92.4 LC incluye a las multas y demás sanciones pecuniarias. De esta forma, en aras de salvaguardar aquel principio, la Sala ha declarado que procede una interpretación restrictiva de los créditos contra la masa, pues lo contrario aboca a dar un trato diferenciado al crédito principal respecto del que reciben en la ley los intereses y los recargos. (*SSTS de 5 de abril de 2011 y 1 de Julio de 2011*, antes citadas).

Pues bien, todo este entramado de principios y reglas que inspiran la normativa reguladora del concurso de acreedores y que, en definitiva, conforman el espíritu de la Ley Concursal, no convive en armonía con una aplicación estricta de la Ley tributaria o, en general de las normas que rigen el Derecho administrativo sancionador, en su correlación con el mandato del artículo 84.2.10 LC, y de las que pudiera deducirse la calificación de créditos contra la masa de las sanciones derivadas de infracciones cometidas antes de la declaración de concurso. Antes bien, lo prudente en este caso es admitir que el origen del crédito ésta en la realización de la conducta tipificada como infracción tributaria, al margen del momento en que se resuelva el procedimiento administrativo correspondiente, máxime si tenemos en consideración que la propia deuda tributaria que constituye la base sobre la que se aplica la multa o sanción no nace con la liquidación, sino con el devengo de los tributos correspondientes.

En cuanto al segundo criterio señalado, el Tribunal Supremo ha invocado en algunas ocasiones el llamado *canon de la totalidad o del sistema*, en cuanto instrumento técnico previsto en el artículo 3 del Código Civil que *“posibilita la recíproca iluminación del significado de cada precepto, poniéndolo en relación con su contexto, esto es, con el núcleo o sistema al que pertenece y en el que se organiza y articula”* (*STS de 29 de septiembre de 2010*). Se ha dicho que toda *“interpretatio legis”* implica una *“interpretatio iuris”*. En este sentido, el principio de coherencia que rige nuestro sistema no sólo vincula el legislador, sino también al intérprete, que, desde el principio de conservación de las normas, debe tratar de solventar las posibles antinomias y contradicciones entre aquellas.

También desde esta perspectiva, finalmente, a través de una interpretación puramente sistemática y de coherencia del ordenamiento, la solución propuesta se impone sobre la más apegada a la literalidad de las normas. De lo contrario, se estaría concediendo a un crédito diseñado inicialmente como subordinado en la voluntad del legislador, la virtualidad de colocarse en una situación privilegiada para la cual no ha sido concebido. Incluso, en la práctica, se podría situar a la propia Administración tributaria ante la tentación de impulsar los expedientes sancionadores en este tipo de situaciones, toda vez que le resultaría más rápido y sencillo en el seno del concurso obtener la satisfacción de estos

créditos que los propiamente tributarios, cuando son estos últimos los verdaderamente privilegiados en atención a su fundamento constitucional.

5. Bibliografía

- › ALGUACIL MARI, P. y ORÓN MORATAL G., "La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva", en *Noticias CEE* nº 67-68, 1990.
- › ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Devengo del tributo y período impositivo*, [Marcial Pons], Madrid, 1997.
- › BERLIRI, A, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, [Giuffrè], Milano, 1980.
- › BELTRÁN, E. "Créditos contra la masa", en *Enciclopedia de Derecho Concursal*, tomo I, [Thomson-Aranzadi], 2012, pág. 877 y ss.
- › BELTRÁN, E, "Pago de créditos contra la masa" en *Comentario a la Ley Concursal* (ROJO, A, BELTRAN, E, CAMPUZANO, B, ALAMEDA., M., coord.), tomo II, [Thomson-Civitas] 2006, págs. 2427 y ss
- › BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, [Cedam], Padova, 1972.
- › CALVO VERGEZ, J., *El crédito tributario en el concurso de acreedores*, [Lex Nova-Thomson Reuters], Valladolid, 2014.
- › CARVAJO VASCO, D., *Algunas cuestiones tributarias en los concurso de acreedores*, DOC 12/2014, Instituto de Estudios Fiscales.
- › CASADO OLLERO, G., "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el IRPF (I). La retención a cuenta" en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 21, 1979.
- › CASADO OLLERO, G., "Deducciones y reembolsos en el IVA adoptado por la CEE" en *Crónica Tributaria*, nº 32, 1980.
- › CASADO OLLERO, G., "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el IRPF (I). La retención a cuenta" en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 21, 1979.
- › CASADO OLLERO, G., "Deducciones y reembolsos en el IVA adoptado por la CEE" en *Crónica Tributaria*, nº 32, 1980.
- › CHECA GONZÁLEZ, C., "Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión" en la obra colectiva *El IVA en España*, [Lex Nova], Valladolid, 1987.
- › COLMENAR VALDES, S., "El derecho a la deducción en el IVA", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 157, 1982
- › FALCÓN Y TELLA, R., "La declaración de concurso y las deudas tributarias pendientes por recargos, IVA y retenciones: su consideración como créditos concursales, y no contra la masa, según la STS (Sala 1ª) 20 septiembre 2009 (RJ 2009, 5482)", en *Quincena Fiscal* 1/2010.

- › GONZÁLEZ GARCÍA, J. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "El crédito tributario en la Ley Concursal", en *Tribuna Fiscal*, nº 175, 2005.
- › HERNÁNDEZ GIL, *Derecho de obligaciones*, tomo I, [Rivadeneyra], Madrid, 1960.
- › HINOJOSA TORRALVO, J., *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, [Cedecs], Barcelona, 1995.
- › INGROSSO, C., *Il credito d'imposta*, [Giuffrè], Milano, 1984.
- › MALVÁREZ PASCUAL, L., "El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación, en *Quincena Fiscal*, nº 15/2011.
- › MALVÁREZ PASCUAL, L. y SÁNCHEZ PINO, A., "La determinación del privilegio de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 79, 2007.
- › MARTÍN QUERALT, J., "La participación de Hacienda en los concursos: entre la reducción de privilegios y la exigencia de respeto al principio de la *par condicio creditorum*", en *Tribuna Fiscal*, nº 230, 2009.
- › MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "La exigibilidad de los tributos" en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 30, 1981.
- › NAVAS VÁZQUEZ, R., *La devolución de los ingresos tributarios*, [Civitas], Madrid 1992.
- › ORDIZ FUERTES, C., "La calificación en sede concursal de los créditos resultantes de la modificación de la base imponible de los acreedores del concursado (art. 80.Tres LIVA)" en *Tribuna Fiscal*, nº 208, 2008.
- › PIÑA GARRIDO, Mª D., *El devengo y el periodo impositivo en el sistema tributario español*, [Colex], Madrid, 1997.
- › RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, [Thomson-Aranzadi], 2006.
- › RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "La modificación de la base imponible del IVA ante la existencia de un proceso concursal", en *Estudios Financieros* nº 278, 2006
- › TEJERIZO LÓPEZ, J., en *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, AA.VV., (MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J., CAYÓN GALIARDO, A., dir.), [Thomson Reuters-Aranzadi], 2015.
- › TURCHI, M., "Credito d'imposta", en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, nº 2, 1987.

Efectos no deseados de la Ley 34/2015: La ilegalidad sobrevenida de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que permite recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos

Eneko Rufino Bengoechea

Abogado. Miembro de la AEDAF

Resumen

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es un ejemplo de la manera en la que se legisla en el ámbito tributario actualmente: con preeminencia del pre-legislador y a la contra de lo que se pierde en Tribunales por la Administración.

Se analizará cómo el azaroso trámite legislativo de la reforma, unido a un giro de ciento ochenta grados del Tribunal Supremo, y una norma de derecho transitorio ponen en jaque lo que se había convertido en una sólida jurisprudencia sobre la posibilidad de revisar ejercicios prescritos.

Abstract

The Law 34/2015, of September 21, partially amending the Law 58/2003, General Taxation Law, of December 17, is an example of the way in which is being legislated currently on taxation: with a preponderance of the pre-legislator and against the lost judgments by the Tax Authority.

The article shall discuss how the eventful legislative procedure, joined and U-turn of Supreme Court, and a transitional rule, pose a threat to a solid legal jurisprudence regarding the possibility to revise prescribed exercises by the Tax Authority.

Palabras clave

Prescripción, Reforma LGT, jurisprudencia, derecho transitorio, casación, imprescriptibilidad, inspección, comprobar, entrada en vigor.

Keywords

Prescription, Amendment GTL, Jurisprudence, Transitory Right, Cassation, Imprescriptibility, Inspection, Revise, Entry into force.

Sumario

1. Planteamiento
2. ¿Cuál es la naturaleza de la prescripción tributaria? ¿Es una cuestión de legalidad o de constitucionalidad?
3. Análisis de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos
4. De la tramitación y aprobación de la Ley 34/2015
 - 4.1. De las vicisitudes y diferentes versiones del Anteproyecto
 - 4.2. De la tramitación parlamentaria como Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (121/000146)
5. Tesis del artículo
 - 5.1. Punto de partida
 - 5.2. Notas sobre la naturaleza del Derecho Transitorio
 - 5.3. De la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015
 - 5.4. Notas sobre la validez y función de las Exposiciones de Motivos y los Preámbulos de las Leyes
 - 5.5. De las Exposiciones de Motivos de las reformas de la Ley General Tributaria de 2003 y su denominador común
 - 5.6. La interpretación del apartado Segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015
6. Cuestiones procesales que plantea la tesis del artículo
 - 6.1. De la posibilidad de instar recursos con fundamentos constitucionales
 - 6.2. La ilegalidad sobrevenida de la jurisprudencia del Tribunal Supremo ante la nueva regulación del recurso de casación contencioso-administrativo
7. Conclusión

1. Planteamiento

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ha tenido una tramitación “*de bombo y platillo*” hasta su entrada en el Congreso de los Diputados, con la circulación de diferentes versiones de su Anteproyecto y duras críticas por parte del Consejo General de Poder Judicial y el Consejo de Estado. Lo anterior llevó a que la misma se descolgase del compás marcado de la reforma fiscal de 2014.

De entre los diferentes temas controvertidos y de calado, existe uno, relacionado con la prescripción y con la introducción del artículo 66.bis y modificación del 115 de la LGT, de especial interés y que está provocando un enconado debate que extiende sus ecos desde una jurisprudencia vacilante y contradictoria del Tribunal Supremo a una modificación, enmascarada de criterio interpretativo, acuñada por el pre-legislador en su propio beneficio, en este caso, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

En este punto, comparto plenamente el parecer del compañero GIMÉNEZ-REYNA¹ cuando afirma que “*Probablemente, este es uno de los asuntos de la reforma de mayor enjundia, no tanto por las consecuencias previsibles, que se van a centrar en la utilización de créditos fiscales de periodos prescritos, cuanto por la gravedad de romper un velo que nadie se había atrevido a rasgar hasta ahora; los magistrados del TS se han venido resistiendo a admitir de plano la imprescriptibilidad – siempre dejaban abiertos matices –, que ahora el legislador lleva a la LGT, invocando (ya en el Anteproyecto), sedicentemente, una jurisprudencia que no existía*”.

De manera complementaria a las palabras de mi compañero, deseo llamar la atención en el presente artículo de otras consecuencias, quizá imprevisibles tanto para el pre-legislador como para el Legislador, y que parten de lo que podemos anticipar como una mala praxis legislativa y, en definitiva, un resultado no querido.

Lo que desgranaremos durante las próximas páginas será algo que podría llegar a calificarse de caso de laboratorio de Escuela de Negocios: la ilegalidad de una asentada jurisprudencia del Tribunal Supremo, como consecuencia de la aplicación de una norma de Derecho transitorio.

La sistemática que utilizaremos nos llevará, en primer lugar, analizar la dimensión del instituto de la prescripción, desde un enfoque constitucional o de legislación ordinaria.

En segundo lugar, centraremos el estado actual de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la posibilidad de recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos y la evolución jurisprudencial previa, analizando su Sentencia de 4 de julio de 2014 (Rec. Casación 581/2013), Asunto HEWLETT-PACKARD y su antítesis, la Sentencia de 5 de febrero de 2015 (Rec. Casación 4075/2013), Asunto COTY SPAIN.

En tercer lugar, repasaremos la tramitación del texto legal que culminó con la aprobación de la Ley 34/2015.

Una vez fijada la fotografía precedente, entraremos a interpretar jurídicamente el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, cuyo tenor literal es el siguiente:

“2. Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación”.

1. VAA, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, WOLTERS KLUWER, AEDAF 2016, pág. 34.

De una manera más específica, intentaremos dar respuesta a su significado jurídico y a sus efectos sobre la legalidad de la jurisprudencia iniciada con la sentencia de 5 de febrero de 2015, aplicando la máxima del inmortal personaje de Sir Arthur Conan Doyle: *"Una vez descartado lo imposible, lo que queda, por improbable que parezca, debe ser la verdad"*.

Por último, analizaremos las vías judiciales que podemos tener como recurrentes para hacer valer la interpretación que realizamos del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, con el fin de que la jurisprudencia iniciada por la sentencia de 5 de febrero de 2015 pueda revisarse para todas aquellas actuaciones de comprobación e investigación concluidos o ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015² en los que ya se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

2. ¿Cuál es la naturaleza de la prescripción tributaria? ¿Es una cuestión de legalidad o de constitucionalidad?³

El primero de los aspectos que debemos resolver para conformar la fotografía que nos permitirá realizar la que consideramos es la interpretación jurídica correcta del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, es analizar si la regulación del instituto de la prescripción tiene una dimensión constitucional o, en cambio, de legalidad ordinaria.

A este respecto, analizaremos algunas sentencias del Tribunal Constitucional, comenzando por la 147/1986, de 25 de noviembre⁴, en cuyo Fundamento Jurídico 3º, el Tribunal consideró lo siguiente:

"Ahora bien, aunque la finalidad que mediante la institución de plazos de prescripción se pretende conseguir sea perfectamente legítima desde el punto de vista de la Constitución, lo anterior no quiere decir que en términos generales la fijación de un plazo de prescripción de acciones sea una exigencia que debe ser respetada en todo caso para que la propia Constitución pueda entenderse respetada, porque la Constitución, que ha consagrado el principio de seguridad jurídica, no ha hecho lo propio con la prescripción. Si se han de declarar prescriptibles o no las acciones, ello es algo que en principio debe decidirlo el legislador, valorando las circunstancias concurrentes en cada caso. Pueden existir casos en que se den circunstancias muy determinadas, en los que no establecer un plazo de prescripción - cualquiera que sea- puede vulnerar la Constitución, por implicar un excesivo sacrificio del principio de seguridad jurídica en beneficio del valor- justicia; es lógico que, si ese sacrificio excesivo se produce, este Tribunal pueda comprobarlo y por ello determinar que se ha desconocido ese principio porque esto último pertenece a la competencia de la jurisdicción constitucional, aunque no lo sea la valoración de los criterios de oportunidad que haya podido manejar el legislador" (el subrayado es nuestro).

En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 157/1990, de 18 de octubre, Fundamento Jurídico 3º:

*"La institución de la **prescripción**, en general, **encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica** consagrado de manera expresa en el art. 9.3 C.E., puesto que **en la prescripción existe un***

2. La fecha de entrada en vigor general de la Ley 34/2015, se produjo a los veinte días de su publicación en el BOE, es decir, el 12 de octubre de 2015.
3. Quiero agradecer, por su inspiración para la redacción del presente epígrafe, la brillante ponencia del Letrado del Tribunal Constitucional, D. Juan Ignacio Moreno, "La prescripción del derecho a liquidar: cuestión de legalidad o de constitucionalidad", en III Encuentro con el Poder Judicial, celebrado el 16 de marzo de 2016, y organizado por la AEDAF y la Universidad Pontificia Comillas.
4. Publicada en el BOE nº 295, de 10 de diciembre de 1986.

equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas;

(...).

Determinar el régimen jurídico de la prescripción de las infracciones penales es algo que corresponde hacer al legislador, de acuerdo con los criterios de política criminal y de seguridad jurídica que considere idóneos en cada caso concreto, pero, dados los valores constitucionales en juego, sería cuestionable constitucionalmente un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y faltas (el subrayado es nuestro).

Una vez más, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 116/1997, de 23 de junio de 1997⁵, Fundamento Jurídico Primero:

“No la tiene tampoco, y ha de ser eliminado en el umbral del enjuiciamiento, el tema de una sedicente o eventual prescripción del delito de injurias, alegación planteada en momento procesalmente intempestivo, fuera y después de la demanda, donde tienen su sede todos los motivos de impugnación cuyo supuesto de hecho existiera y fuera conocido al tiempo de formularla, sin posibilidad de una fe de erratas una vez precluida tal oportunidad. La prescripción, como una de las modalidades de extinción de la responsabilidad por razón de delito o de infracción administrativa, se incluye en el Código Penal o en las Leyes correspondientes y en tal sede son regulados sus elementos componentes (plazo, cómputo, interrupción). La determinación de su incidencia en el caso concreto es una cuestión de legalidad, privativa de los Jueces y Tribunales. Aun cuando tenga un apoyo constitucional en el principio de seguridad jurídica (art. 9 C.E.), no configura un derecho subjetivo en favor de las personas y es un mandato cuyo destinatario directo e inmediato son los poderes públicos, el legislativo para configurarlo como así lo ha hecho en el Código y el judicial para su interpretación y aplicación por esa su situación en el plano de la legalidad, desprovista de carga constitucional alguna por sí misma” (el subrayado es nuestro).

Por último y sin ánimo de ser exhaustivos en esta materia, Sentencia del Tribunal Constitucional nº 63/2001, de 17 de marzo de 2001⁶, Fundamento Jurídico Séptimo:

“Este Tribunal ha resuelto en anteriores ocasiones no pocas quejas que aducían la indebida apreciación judicial de la prescripción de los delitos. En algunas de ellas, como en este caso, fue el condenado quien alegaba haberlo sido en un supuesto no contemplado en la ley (SSTC 152/1987, de 7 de octubre, 255/1988, de 21 de diciembre, 194/1990, de 29 de noviembre, 12/1991, de 28 de enero, 223/1991, de 25 de noviembre, 150/1993, de 3 de mayo, 381/1993, de 20 de diciembre, y 116/1997, de 23 de junio). En otras, fueron los acusadores particulares quienes se quejaban de que sus acciones penales habían sido indebidamente desestimadas por apreciarse la prescripción de los delitos imputados y la subsiguiente extinción de la responsabilidad penal exigida (SSTC 83/1989, de 10 de mayo, 157/1990, de 18 de octubre, y 301/1994, de 14 de noviembre, entre otras).

En las resoluciones que acabamos de citar hemos afirmado, y ahora debemos reiterarlo, que la apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios y que carece, por su propio contenido, de relevancia constitucional. (...).

5. Publicada en el BOE nº 171, de 18 de agosto de 1997.

6. Publicada en el BOE nº 83, de 6 de abril de 2001.

Ciertamente, no obstante tratarse de una **institución que encuentra fundamento también en principios y valores constitucionales** (STC 157/1990, de 18 de octubre, FJ 3), la **Constitución no establece imperativamente un determinado régimen de prescripción de las infracciones penales, ni tan siquiera impone su propia existencia, pese a que hemos declarado en la citada resolución que “sería cuestionable constitucionalmente un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y las faltas”**. Dijimos, por ello, que es al legislador a quien corresponde determinar, con plena libertad, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica (STEDH de 22 de junio de 2000, caso Coëme c. Bélgica, § 146), así como los criterios de política criminal que estime idóneos y atendibles en cada caso concreto, el régimen jurídico, el sentido y el alcance de la prescripción de las infracciones. Y es en este sentido, en relación con el legislador, en el que puede afirmarse, sin riesgo de confusión, que la regulación de la prescripción es una cuestión de libre configuración legal, es decir, que queda deferida a la voluntad del legislador sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución” (el subrayado es nuestro).

A modo de corolario extraeremos las siguientes conclusiones establecidas, de manera uniforme y sólida, por el Tribunal Constitucional:

- La Constitución consagra el principio de seguridad jurídica en su artículo 9.3, en cambio, no consagra la prescripción.
- La prescripción encuentra su fundamento constitucional en el principio de seguridad jurídica.
- La Constitución no configura un derecho subjetivo a favor de las personas, sino que es un mandato al Legislador para configurarla, sin que imponga su propia existencia.
- La determinación del régimen jurídico de la prescripción es algo que corresponde hacer al Legislador, sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución.
- Sólo en supuestos excepcionales, la no previsión legal de un plazo de prescripción podría vulnerar la constitución, por entender sacrificada la seguridad jurídica.
- La apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios, careciendo de relevancia constitucional.
- Es competencia de la Ley, y no de la Constitución, la determinación del régimen jurídico de la prescripción, en lo que se refiere a su plazo, cómputo y causas de interrupción.

3. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos

En el relato del iter jurisprudencial que ha recorrido el Tribunal Supremo en la materia objeto del presente análisis, nos apoyaremos en la magnífica síntesis realizada por el Magistrado del Tribunal Supremo HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO⁷, complementándolo con las sentencias dictadas más recientemente.

Bajo la vigencia de la anterior Ley General Tributaria, la de 1963, el Tribunal Supremo “consideró no revisables y por lo tanto inatacables, situaciones procedentes de ejercicios prescritos, aunque produjeran efectos en otros que no lo estaban”.

7. Vid. (1), pp. 64 a 67.

El artículo que era objeto de interpretación para llegar a la citada conclusión era el 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS/1995), en virtud del cual:

1. *“Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.*
2. *La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:*
 - a. *La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*
 - b. *Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*
 - c. *La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.*
3. *Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya base imponible sea positiva.*
4. *Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades”.*

A modo de ejemplo de ese criterio jurisprudencial, podemos traer a colación las siguientes sentencias:

Sentencia de 30 de enero de 2004 (casación 10849/98 FJ 3º), en un supuesto relativo a deducciones del Impuesto sobre Sociedades:

“Segunda.– Pues bien, si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es inquestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15 por 100, aunque hubiera incurrido en «error iuris» y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción de 122.353.080 ptas., no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, es decir, 76.913.038 ptas., que también había adquirido firmeza.

Nos hallamos ante una norma general de las deducciones por inversiones que las concibe como un crédito fiscal, lo que permite que la cantidad deducible que exceda del límite máximo anual establecido sobre la cuota del Impuesto sobre Sociedades, previsto en sus normas reguladoras, pueda deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los ejercicios siguientes, que han oscilado desde los dos a los cinco siguientes, según las distintas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Tercera.– Es claro e inquestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, por importe de 122.353.080 ptas., adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983” (el subrayado es nuestro).

Sentencia de 17 de marzo de 2008 (casación 4447/03 FJ 3º), relativo a un supuesto de compensación de bases impositivas negativas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases impositivas negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores. En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1984, con la consiguiente imposibilidad de comprobación y regularización por parte de la Administración tributaria y, por lo tanto, la admisión de la declaración realizada por el contribuyente, debe proyectar sus consecuencias sobre un ejercicio posterior, en este caso el ejercicio de 1989 y, en consecuencia, considerar correcta la compensación realizada en este ejercicio fruto de la minusvalía generada en el ejercicio 1984.

(...).

*De igual forma, en el caso que nos ocupa, la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 **ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad** que, por el propio funcionamiento de la figura, **puede trasladarse a los ejercicios siguientes**. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección"* (el subrayado es nuestro).

La Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre) modificó el artículo 23 de la LIS/1995, con efectos 1 de enero de 1999, añadiendo un apartado quinto con el siguiente tenor literal⁸:

"El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), con efecto para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2002, dio nueva redacción al apartado 5 del artículo 23 de la LIS/1995, precisando que el sujeto pasivo *"también debía exhibir la liquidación o autoliquidación, para acreditar la procedencia y la cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretendiese"*.

La actual LGT incorporó el citado precepto, con idéntica redacción, en su artículo 106.5, estableciéndose que *"en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales"*.

Las sentencias de 25 de enero de 2010 (casación 955/05, FJ 3º), 8 de julio de 2010 (casación 4427/05, FJ 3º) y 15 de septiembre de 2011 (casación 1740/09, FJ 4º), aun reiterando la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, precisaron que *"los supuestos analizados eran anteriores a la LGT/2003, por lo que no había lugar a plantearse las consecuencias que sobre la cuestión pudieran inferirse de los artículos 70.3 y 106.5 de la misma"*.

8. Para un estudio en profundidad sobre esta cuestión: LOZANO SERRANO, Carmelo, "La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos", publicado en *Revista Quincena Fiscal*, nº 11/2014, Parte Estudio. Editorial Aranzadi, SAU, Cizur Menor, 2014.

En cambio, otros pronunciamientos posteriores del Tribunal Supremo, como por ejemplo los de 2 de febrero de 2012 (casación 441/08, FJ 5º) y 22 de mayo (casación 145/08, FJ 4º), a pesar de que seguían manteniendo la misma doctrina, por referirse a supuestos de hecho producidos durante la vigencia de la LGT/1963, ya anticipaban que *“la solución sería distinta a la vista del nuevo marco normativo”*.

Tal y como señala el Magistrado HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, la primera ocasión en que el Tribunal Supremo se enfrentó a la interpretación del artículo 23.5 de la LIS/1999, fue en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casación 4319/11, FJ 4º), Asunto JARDÍN TOTAL ESPAÑA.

La Litis se centraba en una actuación de inspección, en virtud de la cual, se regularizaban los ejercicios 2000 y 2001, que habían sido autoliquidados con base imponible de 0 euros como consecuencia de la aplicación de unas bases imponibles negativa generadas en el ejercicio 1993, por considerar la Administración que las mismas no estaban documentadas. El origen de las bases imponibles aplicadas se encontraba en una operación de fusión por absorción.

A juicio de HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, *“Para el Tribunal Supremo, el obligado tributario queda obligado a justificar la cuantía y la corrección de las bases imponibles negativas. Una vez cumplida esta carga, se traslada a la Administración el deber de demostrar lo contrario, si es que pretende negar la procedencia o la cuantía de las bases negativas”*.

La doctrina contenida en esta sentencia fue reiterada a los pocos días, por medio de la Sentencia de fecha 14 noviembre de 2013 (casación 4303/11, FJ 6º), Asunto TOTAL ESPAÑA. No obstante lo anterior, esta sentencia daba un paso más allá de la distribución de la carga de la prueba y entendía que a la Administración tributaria había que reconocerle *“facultades de comprobación (...), las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos”*. De otra manera, a juicio del Alto Tribunal, *“si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico el precepto quedaría vacío de contenido”*.

Con fecha 9 de diciembre de 2013, el Tribunal Supremo dictó sentencia en recurso de casación 2883/12, FJ 3º, Asunto BEAM GLOBAL ESPAÑA, donde realiza las siguientes consideraciones:

“En suma, como las operaciones descritas, aisladamente consideradas, eran válidas y ajustadas a derecho, si bien, apreciadas en su conjunto, buscaban y provocaban una menor tributación de manera artificiosa, se trataba de un supuesto de conflicto en la calificación de la norma o de fraude de ley, para cuya constatación resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo, y más en concreto por JHE, en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo.

*En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento **no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito**. Aún más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita.*

Por todo lo anterior, hemos de confirmar la solución adoptada por la Sala de instancia, aunque por razones distintas a las consideradas por ella, desestimando el recurso de casación instado por la Administración General del Estado” (el subrayado es nuestro).

A juicio de HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, de estas tres sentencias se obtienen los siguientes corolarios:

“(i) las normas interpretadas y aplicadas no disciplinaban la prescripción, sino la carga de la prueba en la acreditación de las bases imponibles negativas; (ii) presentados por el sujeto pasivo la contabilidad y los oportunos soportes documentales (en su caso la autoliquidación o liquidación), la Administración no puede quedar reducida a constatar esa presentación, sino que debe poder concluir que no acreditan la realidad ni la procedencia de las bases que se trata de compensar, a cuyo efecto se le debe reconocer la capacidad de “comprobar”; y (iii) existen límites para la posibilidad de que la Inspección, al cumplir esa carga, realice una nueva calificación jurídica de las operaciones que determinaron el nacimiento de las bases imponibles negativas”.

Teniendo en cuenta los anteriores pronunciamientos, casi podríamos afirmar que la Sentencia de fecha 4 de julio de 2014 (casación 581/13, FJ 5º), Asunto HEWLETT-PACKARD, concluye algo alineado con la lógica, al considerar que la Administración tenía vedado comprobar operaciones procedentes de ejercicios prescritos, aun cuando lo acaecido en dicho ejercicio tuviese efectos en otro no prescrito, a los efectos de poder determinar si una operación debía ser considerada realizada en fraude de ley.

El recurso de casación había sido interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 24 de enero de 2013, que estimaba el recurso deducido contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2009.

En el Fundamento Jurídico Quinto se realiza un repaso de las sentencias previas dictadas por el Tribunal Supremo en supuestos de comprobación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos pero cuya aplicación tiene lugar en ejercicios no prescritos, argumentando y concluyendo, de manera rotunda, lo siguiente:

“Lo cierto es que en el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 –ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria– que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal periodo, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.

(...).

*Lo que pretende la Administración es **determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica**, y no la simple constatación de su realización – en los términos pactados y con sus efectos propios –, algo que queda **fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.***

*La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos – y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza – para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y **en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios**” (el subrayado es nuestro).*

Unos meses más tarde, y tal y como veremos en el epígrafe siguiente, en mitad del proceso de gestación de la reforma de la LGT que culminará con la aprobación de la Ley 34/2015, el Tribunal Supremo dio un giro copernicano a lo razonado y concluido en su sentencia de 4 de julio de 2014, y dictó la sentencia de 5 de febrero de 2015 (casación 4075/2013, FJ4º), Asunto COTY SPAIN, desmarcándose expresamente de aquella, para terminar afirmando lo siguiente:

“(...) el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar períodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en períodos que sí lo están”.

De igual manera, la meritada sentencia añadió que **“puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella”** (el subrayado es nuestro).

La meritada sentencia contiene un Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco, de fecha 10 de febrero de 2015, del que extractamos los pasajes que consideramos más interesantes para completar el marco del estado de la cuestión, avanzando que estamos totalmente de acuerdo con su contenido y su impecable razonamiento técnico-jurídico:

“La discusión no versa, sin más, sobre “el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicio prescritos”; (...) “se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse” (...).

Esta precisión resulta relevante, al menos para este magistrado disidente.

Si la polémica se planteara en aquellos primeros términos, ninguna reserva guardaría frente a la solución mayoritaria adoptada. (...)

Nada hay de irregular en que, por ejemplo, para determinar el incremento patrimonial obtenido mediante la transmisión de un inmueble por un sujeto pasivo en un ejercicio respecto del que sigue vivo el derecho de la Administración a liquidar un tributo, la Inspección compruebe y tome en consideración el precio por el que lo adquirió, aun cuando la compra haya tenido lugar en un ejercicio prescrito. Nadie le negaría la facultad de constatar la realidad de la operación y el precio por el que se realizó, pero más dudoso es, como poco, que pueda afirmar que allí donde se pactó una compra en realidad hubo una permuta o que, bajo la apariencia de una transmisión inmobiliaria plena, se escondía un mero usufructo con reserva de dominio.

A mi juicio, este segundo escenario es muy distinto. Tengo para mí que, para fijar la deuda tributaria de un impuesto respecto del que el derecho a liquidar no se ha extinguido aún, le cabe a la Inspección constatar la realidad de lo acontecido más allá del plazo de prescripción y obtener las consecuencias pertinentes, pero no le es dable embarcarse en calificaciones y análisis jurídicos de ese pasado, sobre el que, por así haberlo querido el legislador (artículo 66 de la Ley General Tributaria de 2003), ya carece de facultades para intervenir en uso de las potestades que el propio legislador le ha atribuido.

La seguridad jurídica, que es uno de los pilares sobre los que se asienta nuestro sistema de convivencia (artículo 9.3 de la Constitución), así lo reclama. Como no lo ha entendido así la decisión mayoritaria, me veo obligado a discrepar de ella, no obstante el respeto y la consideración personal e intelectual que me merecen todos y cada uno de quienes la han adoptado.

Parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al “pasado prescrito” para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. Pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (vid. SSTC 27/1981 (RTC 1981, 27) , 227/1988 (RTC 1988, 227) y 235/2000 (RTC 2000, 235), entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente

a la ley y al derecho, operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario.

(...).

No cabe confundir el poder o la potestad con el ejercicio de los derechos y facultades que la integran. Esta distinción aparece diáfana en la Ley General Tributaria de 2003 cuando en su artículo 141 describe las funciones administrativas (los derechos y las facultades) en que consiste la inspección tributaria (la potestad). Afirmar que una potestad no prescribe constituye una obviedad, sin que quepa olvidar -insisto- que su ejercicio está vinculado a unos concretos sujetos pasivos, impuestos y periodos, como se desprende de los artículos 147.2 y 148.2 de la misma Ley, ejercicio que es el que la ley sujeta a plazo, hasta el punto de que su transcurso constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria (artículo 59.1 de la Ley General Tributaria).

En definitiva, la potestad siempre está ahí, mientras quiera el legislador, pero su ejercicio sólo es posible si el derecho (en realidad no es un "derecho" de la Administración, sino un "deber-facultad" al servicio del interés general tributario plasmado en el artículo 31 de la Constitución) no ha prescrito.

(...).

*Dicho en otras palabras: la legalidad aparente de los negocios celebrados en fraude de ley debe prevalecer sobre la ilegalidad subyacente de los mismos, cuando el fraude de ley no haya sido declarado dentro del plazo de prescripción, porque lo demanda el respeto de la seguridad jurídica. No cabe olvidar en esta particular situación, como entiendo han hecho mis colegas, el viejo aforismo: *summum ius summa iniuria*.*

(...).

Creo, en definitiva, que con la solución adoptada por mis colegas padece la seguridad jurídica, se extienden indebidamente las potestades que el legislador ha atribuido a la Administración tributaria para cumplir su tarea y se tensiona hasta prácticamente romperlo el equilibrio de las partes contendientes en sede jurisdiccional, a cuyas puertas deben quedar todas las prerrogativas reconocidas a la Administración, salvo aquellas que le confiere la Ley reguladora de nuestra jurisdicción (RCL 1998, 1741).

La sentencia (JUR 2013, 358809) de la Audiencia Nacional casada contiene una última reflexión que comparto: da la impresión de que la Administración, a posteriori, ha querido, casi diez años después, alterar las consecuencias de una operación celebrada en un ejercicio ya prescrito. Si se admite tal forma de operar, como se ha admitido en la decisión mayoritaria, se abre la posibilidad de invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil (o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria) que produzca efecto final al cabo de décadas, sin sometimiento a plazo alguno".

No obstante la abierta discrepancia existente en el seno del Pleno de la Sala, el criterio contenido en el Asunto COTY SPAIN ha sido reiterado por el Alto Tribunal en las siguientes sentencias:

Sentencia de 26 de febrero de 2015 (casación 4072/2013, FJ 7º), Asunto GLAXOSMITHKLINE, en el que se calificó en fraude de ley tributaria la operación de compra de las acciones de Glaxo Wellcome S.A. a su accionista única GlaxoSmithKlineInternacional (Luxembourg) SA, por parte de GlaxoSmithKline SA, en el ejercicio 2001, mediante un préstamo concedido por la sociedad GlaxoSmithKline Investment (Luxembourg) SA que posteriormente fue cedido a GlaxoSmithKline Biological Services S.A., generándose como consecuencia de las mismas la deducibilidad del gasto financiero soportado por el Grupo Fiscal en España, concluyéndose que "nos ha de llevar a considerar formalmente

correcto la declaración de fraude de ley que se impugna, aún realizada respecto de una operación llevada a cabo en un ejercicio que a efectos de liquidar la deuda tributaria ha de considerarse prescrito pues la misma produce efectos fiscales en los ejercicios regularizados, siempre que se siga el procedimiento ad hoc, el procedimiento legalmente previsto".

En esta sentencia se reitera el Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco.

Sentencia de 23 de marzo de 2015 (casación 682/2014, FJ 2º). Asunto HANSON PIONEER ESPAÑA, en las que se procedió a calificar en fraude de ley tributaria el endeudamiento incurrido por el Grupo HPE en la financiación de dos compras de acciones de sociedades a otras empresas de su mismo grupo realizadas en los ejercicios 2000 y 2003. El acuerdo fue dictado en diciembre de 2008, estando ya prescritos los ejercicios 2002 a 2004. En la misma se estima el recurso del Abogado del Estado sobre la doctrina asentada en la sentencia de 5 de febrero de 2015 y reiterada en la sentencia de 26 de febrero de 2015, *"con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014"*.

En esta sentencia se reitera el Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco.

Sentencia de 26 de octubre de 2015 (casación 3261/14, FJ 4º). Asunto VITRO CRISTALGLASS. Los antecedentes de hecho de esta Litis difieren de los anteriores, ya que lo que considera realizado en fraude de ley tributaria por la Inspección es la amortización de un fondo de comercio que nace como consecuencia de una fusión impropia que fue acogida al régimen especial de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por no haberse realizado la misma por motivos económicos válidos tales como la reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación sino que su finalidad no es otra que la de aprovechar las ventajas fiscales que proporciona el citado régimen fiscal especial.

En esta sentencia se reitera el Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco.

Sentencia de 16 de marzo de 2016 (casación 3162/14, FJ 4º), Asunto SECURITAS SEGURIDAD HOLDING. Una vez más, los hechos que dieron lugar a la declaración de fraude de ley tributaria y, posteriormente, la liquidación correspondiente, se refieren a operaciones de adquisición de participaciones intragrupo, generándose un endeudamiento financiero en España, por las que se niega su deducibilidad fiscal. El Tribunal Supremo *"en aplicación de unidad de doctrina"* estima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado.

En esta sentencia se reitera el Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco.

Sentencia de 22 de diciembre de 2016 (casación 3421/2015, FJ 3º). Asunto ARROW IBERIA ELECTRÓNICA, S.L. En un caso prototípico, la Inspección, respecto de la sociedad dominante, no admite la deducibilidad fiscal de los importes deducidos en concepto de gastos financieros derivados del aplazamiento en el pago otorgado a ARROW ESPAÑA por la entidad holandesa ARROW ELECTRONICS DISTRIBUTION GROUP EUROPE, con motivo de la venta hecha por ARROW EUROPE BV a ARROW ESPAÑA de las acciones de las sociedades del Grupo ATD y ARROW IBÉRICA, al entenderlos derivados de una operativa realizada en fraude de ley. La compra apalancada se produjo en 1997, mientras la declaración en fraude de ley fue dictada en la comprobación de los ejercicios 2000 y 2001. La fundamentación de la sentencia se basa en lo que es considerado criterio de la Sala, iniciado el 5 de febrero de 2015, con expresa mención de las sentencias de 26 de febrero de 2015, 23 de marzo de 2015 y de 16 de marzo de 2016.

La novedad en esta sentencia viene por quién firma el Voto Particular, disidente de la mayoría, que en esta ocasión no es el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco (que no concurrió a la votación de dicho asunto), sino el Magistrado Navarro Sanchís.

Por lo que respecta al contenido de este Voto Particular, muy similar al de HUELÍN Martínez de Velasco, al cual se remite *"in toto"*, se realizan algunas observaciones, como las que extractamos a continuación:

"El orden seguido por la sentencia es perturbador, al condicionar dialécticamente la solución finalmente adoptada. Así, antes de analizarse si la sentencia vulneró los preceptos relativos a la prescripción, formalmente invocados por la mercantil recurrente en su primer motivo de casación, (...), la sentencia ya toma partido, pronunciándose sobre la cuestión de fondo, esto es, sobre si unos negocios jurídicos se celebraron o no fraudulentamente en dicho año 1997, lo que no hace sino prejuzgar el primer motivo antes de abordarlo.

Dicho en otras palabras, se reputa correcto el ejercicio de una potestad antes de dilucidar si era posible ejercitarla o no ratione temporis.

(...).

Me centraré para ello en tres concretos puntos del razonamiento expuesto, pues en lo demás resulta pertinente acogerme a lo luminosamente escrito en el voto particular, mencionado más arriba, (...):

a. Resulta inexplicado, de forma comprensible, el cambio de criterio jurisprudencial que experimentó la Sala, una verdadera mutación, entre el primeramente establecido en la sentencia de 4 de julio de 2014 y el que arranca de la tan citada sentencia de 5 de febrero de 2015, que supuso un cambio de rumbo diametral sobre su precedente, del que ésta ahora dictada es heredera.

(...) Tal sentencia, adoptada por unanimidad, fruto pues de un consenso alcanzado sin límites ni objeciones, indica lo siguiente:

"La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos – y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza – para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios (...)"

No obstante la rotundidad que evocan sus palabras, ese invocado "elemental principio de seguridad jurídica", piedra angular de aquella decisión, al que directamente alude el pasaje transcrito, y esa "abierta contradicción con el instituto de la prescripción y sus efectos propios", no perduraron en el tiempo, puesto que el enfoque dado a la cuestión en la serie que encabeza la sentencia de 5 de febrero de 2015 y las que posteriormente la secundan no sólo se aparta de la doctrina previa, sino que adopta la solución justamente antagónica, situada en las antípodas de aquella.

Sin embargo, la única razón ofrecida como sustento de ese giro copernicano es ciertamente magra y se condensa en la expresión: "(...) con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (...)"

b. Además de ello – y pese a su consagración en la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015 – considero errónea la afirmación que contiene la sentencia de que el derecho a comprobar e investigar no prescribe nunca: primero, porque no se trata de un derecho, impensable en la Administración, a pesar de la dicción legal, sino de una potestad, que es algo diferente; segundo, porque la potestad de comprobar no tiene existencia propia ni finalidad autónoma, sino que es instrumental de la de determinar la deuda mediante liquidación, a cuyo resultado propende, y de la que resulta inescindible, pues se comprueba para liquidar y esta facultad sí que se somete al régimen de la prescripción, que igualmente debe afectar a aquella; finalmente, porque es obvio que las potestades no prescriben en el sentido de que la ley las mantiene incólumes, pero sí lo hace su concreto ejercicio respecto de sujetos y objetos de comprobación, que es lo que aquí se dilucida, en tanto está afectado por el transcurso del tiempo, con los requisitos que la ley regula.

c. (...) Se trata de la afirmación con que se culmina la motivación de la tesis principal (...).

Añadiré, por mi parte, que esa tesis adolece de ciertas flaquezas argumentales: la primera, que si ponemos a legalidad frente a frente con la seguridad jurídica, la institución misma de la prescripción perdería por completo su razón de ser, porque no habría límite alguno a partir del cual el valor de la seguridad adquiriese la condición de prevalente; la segunda, que el propio ordenamiento nos ofrece la pauta para cerrar definitivamente los conflictos jurídicos por el transcurso del tiempo, ofreciendo la posibilidad de la prescripción extintiva de derechos y acciones (...); por último, porque la teoría expuesta alberga en su seno un sofisma, dado que sólo es dable conocer si un acto, negocio u operación es legal cuando hemos franqueado previamente la puerta de la comprobación que la aparición de la prescripción cerró antes.

Ello significa, en suma, que la tensión o conflicto entre legalidad y seguridad jurídica que la sentencia opone como realidades antagónicas o inconciliables es más aparente que real, puesto que cuando la prescripción aparece no puede hablarse con rigor de actos legales o no, ya que la extinción del ejercicio de la potestad impide verificarlo”.

4. De la tramitación y aprobación de la Ley 34/2015

4.1. De las vicisitudes y diferentes versiones del Anteproyecto

Con fecha 23 de junio de 2014⁹ fue publicado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, Anteproyecto) cuya Exposición de Motivos rezaba lo siguiente:

“La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo. Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo”.

El Anteproyecto contenía un artículo 66.bis, titulado “Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar” con el siguiente contenido:

“No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley”.

La modificación del precitado artículo se complementaba con la modificación del artículo 115 – Potestades y funciones de comprobación e investigación –, en su apartado 1, incorporándose lo siguiente:

“(…), a cuyo efecto dicha La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo. Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales,

9. Nos encontrábamos a escasos quince días de que el Tribunal Supremo dictase su sentencia de 4 de julio de 2014, Asunto HEWLETT-PACKARD.

con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo".

A los efectos del contenido del presente análisis, la Disposición transitoria única del Anteproyecto, en su versión remitida a información pública, que regulaba el "Régimen transitorio", **no establecía previsión alguna referida a lo dispuesto en el artículo 66.bis y 115.**

El Informe del Consejo General de Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de fecha 30 de septiembre de 2014, por lo que respecta a la prescripción, realiza las siguientes consideraciones:

"El principio constitucional de seguridad jurídica, que a tenor de la Exposición de Motivos del Anteproyecto justifica en buena parte de la reforma que presenta el pre-legislador exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadores de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica.

(...).

*Las modificaciones que se proponen en la LGT **reconfiguran el instituto de la prescripción.***

Las reglas que se introducen no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el pre-legislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir "a toda costa" que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas.

(...).

1. Se introduce un nuevo artículo 66.bis, (...).

*Resulta **ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad**, que carece de parangón en nuestro ordenamiento jurídico, más allá la referida a delitos de especial gravedad previstos en el Código Penal como crímenes contra la humanidad. También queremos destacar que resulta **poco riguroso** desde un punto de vista conceptual que **se predique la imprescriptibilidad respecto de las facultades de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones**"* páginas 8 y 9 del Informe (el subrayado es nuestro).

Adicionalmente a esta versión del Anteproyecto, se manejaron hasta tres versiones del anteproyecto, tal y como señala SÁNCHEZ PEDROCHE¹⁰: "Una remitida para información pública, otra para informe de la Secretaría General Técnica y otra, la definitiva, que se envió al Consejo de Estado".

En sesión celebrada el 9 de abril de 2015, la Comisión Permanente del Consejo de Estado emitió, por unanimidad, el Dictamen relativo al anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tuvo entrada en el Registro en la fecha 10 de abril de 2015.

En el Dictamen del Consejo de Estado se precisó que "al igual que sucede con el llamado derecho a comprobar e investigar, en tanto en cuanto se refiere a una deuda de origen inequívocamente legal como es la tributaria, es más bien técnicamente una potestad de la Administración".

10. SÁNCHEZ PEDROCHE, Jose Andrés, "La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015", publicado en CEF Revista de Contabilidad y Tributación, pág. 8.

Sobre esta base, y la especialidad propia del instituto de la prescripción en el *"Derecho Administrativo y Tributario"*, el Dictamen afirma que *"sería incorrecto decir, sin mayores matices, que las facultades de comprobar e investigar no prescriben. Es cierto que, como tales potestades legales, siempre pueden ejercerse. Pero este no es el problema. El problema es si, en relación con una concreta deuda que ya ha sido determinada en relación con ciertos ejercicios, tales facultades pueden seguir ejerciéndose -sobre hechos, actos o negocios ya calificados- para variar tal determinación."*

Por ello, en el fondo la cuestión es nuevamente de calificación tributaria. Porque la Administración tributaria, cuando actúa, no solo comprueba e investiga para emitir un acto de juicio sino que tiene siempre por objeto la liquidación. Es esta, pues, la que marca un límite, claramente para la exigencia de la deuda liquidada (donde propiamente puede hablarse de un derecho prescriptible: artículo 66.b) LGT), pero también para la derivación de consecuencias de carácter económico (fiscales) diversas de las previstas por el contribuyente (sentido último de la prescripción a la que se refiere el artículo 66.a) LGT)".

Sin embargo, a juicio del Consejo de Estado, el problema *"desborda"* el particular aspecto de la especificidad de la materia prescriptiva relacionada con la aplicación de los créditos fiscales (bases imponibles objeto de compensación, cuotas compensables, deducciones pendientes de aplicación).

Se precisó que, del juego de la modificación de los artículos 66.bis.1 y, sobre todo, del artículo 115, apartados 1 y 2 de la LGT, *"sigue surgiendo una especie de imprescriptibilidad. Y además, una imprescriptibilidad que está justamente en relación con una nueva calificación de las realidades sometidas en su día a una actuación tributaria"*.

En primer lugar se señaló que el artículo 66.bis de la LGT permitiría que la prescripción no operase sobre el *"derecho-potestad a determinar la deuda"*. En otras palabras, la reforma propuesta dispondrá que la prescripción de derechos *"no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley"*.

En segundo lugar, el artículo 115, con la modificación propuesta, *"en el desenvolvimiento de las facultades de comprobación e investigación, la calificación no solo puede variar la hecha por el obligado tributario (regla ya presente en el artículo 115.2 LGT en vigor y que implica el sentido mismo de la actividad calificadora en fase de comprobación), sino que puede también extenderse sin límite a los ejercicios o períodos anteriores y a toda obligación no prescrita"*.

A pesar de que el Consejo de Estado reconoció que *"esta cuestión de la extensión de las facultades de comprobación e investigación, con atenuación o supresión en su caso de los efectos de la prescripción, no es totalmente nueva y ha venido recibiendo atención reciente por la jurisprudencia, especialmente en los casos de reestructuraciones empresariales hechas artificioosamente o en fraude de ley y que dan lugar a gastos financieros"*, precisamente por la delicadeza de la materia y por lo crítico de su configuración, el Consejo de Estado no dejó de recordar que existe una libertad del legislador en materia de configuración de la institución de la prescripción para, finalmente, concluir lo siguiente:

"(...) la regulación del proyecto puede mantenerse referida estrictamente a los supuestos de fraude de ley (hoy, conflicto de aplicación de la norma tributaria) y, en el seno de ellos, de comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos siempre que surtan efectos sobre ejercicios no prescritos. En otras palabras, una imprescriptibilidad máxima (cabría siempre comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, a condición de que surtan efectos en ejercicios no prescritos) no resulta permisible, pues significaría tanto como dejar sin efecto, por vía de un precepto de la misma ley, la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66.a) LGT. Por el contrario, cabe hablar de comprobación de ejercicios prescritos sin límite en el caso de operaciones realizadas en fraude de ley (con expreso rechazo de lo que en sentido contrario entendió la STS de 4 de julio de 2014, que la declaración de fraude debía limitarse a los períodos en que se celebraron los negocios fraudulentos)".

Adicionalmente a lo anterior, y por resultar de especial interés y trascendencia para la materia objeto del presente análisis, la versión analizada por el Consejo de Estado sí incluía una variación sustancial en cuanto al Régimen Transitorio de la Reforma, que es la que sigue:

2. “Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación” (el subrayado es nuestro).

Por lo tanto, de las hasta tres versiones de Anteproyecto que se manejaron, la que finalmente se presentó para su preceptivo informe al Consejo de Estado, preveía ya la necesidad de establecer un régimen transitorio para la entrada en vigor del artículo 66.bis y el artículo 115 de la Ley General Tributaria.

4.2. De la tramitación parlamentaria como Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (121/000146)

El Proyecto de Ley tuvo entrada en el Congreso de los Diputados, finalmente, en la fecha 30 de abril de 2015, revistiendo carácter ordinario, y se remitió el 9 de julio al criterio de la Ponencia encargada de informarlo por su posible carácter orgánico relativo a la modificación de la Disposición Final Segunda de la Ley 13/2005, de Represión del Contrabando que incorporaba el propio Proyecto.

El 21 de julio de 2015, se publicó en el Boletín de las Cortes el Informe de la Ponencia del Proyecto de Ley, en el que, por mayoría, se acordó incorporar la enmienda 140 del Grupo Parlamentario Popular. De las 142 enmiendas¹¹ a su articulado, una se refería al apartado 2 de la Disposición Transitoria Única.

En concreto, la enmienda nº 126, del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió, solicitaba la supresión del apartado 2 de la Disposición Transitoria Única, de acuerdo con la siguiente justificación:

“En atención al principio de seguridad jurídica y de confianza legítima de los administrados, la entrada en vigor de los apartados 1 y 2 del artículo 115, y del apartado 3 del artículo 70, deberían aplicarse, a lo sumo, a procedimientos iniciados a partir de la entrada en vigor de las modificaciones, evitando que procedimientos ya iniciados bajo las premisas de la anterior legislación se vean afectados durante su sustanciación por nuevas condiciones que podrían conllevar una regularización diferente y totalmente imprevista debido a las nuevas condiciones. Asimismo, esta disposición transitoria podría dar lugar a la sancionabilidad de situaciones ya consolidadas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, lo cual resultaría difícilmente conciliable con el principio de irretroactividad del Derecho administrativo sancionador contemplado por nuestra Constitución”.

La citada Enmienda fue rechazada.

En el trámite parlamentario en el Senado, de las 132 enmiendas presentadas¹², únicamente se aprobaron las dos defendidas por el Grupo Parlamentario Popular, sin que ninguna de las mismas, se refiriese a la materia objeto del presente análisis.

Nuevamente, el Grupo Parlamentario Catalán en el Senado de Convergència i d'Unió, por medio de su Enmienda nº 103, interesó la supresión del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única, con idéntica justificación a la expuesta en el Congreso de los Diputados, volviendo a ser nuevamente rechazada.

11. Boletín Oficial de las Cortes Generales Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A Proyectos de Ley, 17 de julio de 2015, número 146-3.

12. Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales Senado, X Legislatura, nº 578, de 10 de agosto de 2015, pág. 12.

Finalmente, el 16 de septiembre se aprobó por el Pleno del Congreso de los Diputados las enmiendas introducidas en el Senado, promulgándose la Ley el 21 del citado mes de septiembre, y publicándose en el Boletín Oficial del Estado de 22 de septiembre de 2015.

5. Tesis del artículo

5.1. Punto de partida

No es el objetivo del presente artículo realizar una valoración axiológica de la reforma, ni tampoco indagar sobre los posibles límites constitucionales de la retroactividad¹³ planteada por el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única.

Tal y como ya se ha argumentado en el primer epígrafe, la materia prescriptiva es reconocida por el Tribunal Constitucional como de orden de *"legislación ordinaria"*. Ello conlleva que el Legislador es quien tiene la primera y última palabra sobre su regulación.

Es por todo ello que la interpretación y tesis que va a sostenerse en el presente análisis es estrictamente legalista, en el sentido de querer interpretar, de una manera sistemática, el propio contenido del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, con la propia regulación de las modificaciones operadas en los artículos 66.bis y 115 de la LGT.

En virtud de lo anterior, recuperaremos el tenor literal del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015:

"2. Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación".

5.2. Notas sobre la naturaleza del Derecho Transitorio.

Antes de entrar en la interpretación que consideramos, no ya sólo correcta sino única posible, debemos recordar las palabras de DE CASTRO¹⁴, en las que definía del Derecho Transitorio como *"conjuntos de normas que determinan las disposiciones que han de regir las relaciones jurídicas existentes al producirse un cambio legislativo"*.

De acuerdo con HERNÁNDEZ GIL¹⁵, *"el objetivo y razón de ser de las normas de derecho transitorio es despejar la incertidumbre de cuál sea el derecho aplicable a la certeza de las situaciones, resolver el tránsito de una ley a la otra y con ello decidir que situaciones o relaciones se conservan en la disciplina de la ley derogada y cuales se someten a la nueva, por lo que las normas transitorias tienen una vigencia limitada de duración finita y temporal que llegado el momento se agotan"*.

En este punto nos encontramos ante una bifurcación para continuar con este análisis.

13. En este sentido, recomiendo la lectura y comparto plenamente las tesis manifestadas por GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Teresa, "Dudas en los primeros compases de la reforma de la LGT", publicado en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 400 (julio 2016) – pp. 31-56.

14. Citado por López López, Montés Penadés, y otros; Derecho Civil. Parte General. 3ª edición. Edit. Tirant lo Blanch-1998

15. Hernández Gil, A. "Disposiciones transitorias, en Comentarios el CC, T II" Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, p 2180 y ss

El primero de los senderos, previamente descartado al comienzo de este epígrafe, nos llevaría a transitar por el análisis del artículo 9.3 de la Constitución, a discernir sobre la seguridad jurídica y la irretroactividad de las normas como principios generales e inspiradores del ordenamiento, de la teoría del principio de la "certeza sobre el ordenamiento jurídico" esbozada por el Tribunal Constitucional y, en última instancia, sobre las diferentes categorías de la retroactividad, de cuño constitucional¹⁶.

El segundo de los senderos, quizá de recorrido más corto y mucho menos agreste, nos lleva directamente a citar a VERDERA IZQUIERDO¹⁷ cuando, a su vez, trae a colación la clasificación realizada por ARÉVALO GUTIÉRREZ¹⁸, distinguiendo entre derecho transitorio en sentido estricto o derecho transitorio impropio.

El derecho transitorio en sentido estricto tiene por objeto "resolver un conflicto temporal de leyes, estableciendo el régimen jurídico de las situaciones pendientes".

16. Un magnífico resumen de esta distinción lo encontramos en AMER MARTÍN, A. "Derecho Transitorio en España: Aspectos generales (I)", publicado en http://www.elderecho.com/tribuna/civil/Derecho-Transitorio-Espana-Aspectos-generales_11_972055001.html#_ftn3

Este principio constitucional se aplica a dos tipos de disposiciones: en las disposiciones sancionadoras no favorables, lo que interpretado a contrario sensu supone que la Constitución garantiza la retroactividad de la ley penal favorables; y en las disposiciones restrictivas de derechos individuales, que han de entenderse referidas, al ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, esto es, a los regulados en la Sección 1.ª del Capítulo 2.º del Título 1.º de la Constitución. Fuera de estos dos supuestos, nada impide que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que estime oportuno. Se constituye por tanto este precepto como un límite al legislador, quien no podrá dar carácter retroactivo a las leyes o cualesquiera otras disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales; se permite pues la retroactividad "in bonus" matizada por la clasificación de los distintos grados admisibles y que han sido definidos por la doctrina en:

Retroactividad en grado máximo, cuando la norma afecta tanto a la relación jurídica básica como a los efectos jurídicos producidos y ejecutados con arreglo a la normativa anterior.

Retroactividad en grado medio, cuando la norma es aplicada a los efectos jurídicos dimanados de la relación jurídica básica que aunque habiéndose generado bajo la vigencia de la norma anterior, hayan de ejecutarse bajo la vigencia de la nueva, y

Retroactividad en grado mínimo, cuando la nueva norma se aplica a los efectos nacidos bajo su vigencia aunque nacidos de una relación anterior.

El Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo admiten la aplicación retroactiva de las normas a hechos, actos o relaciones jurídicas nacidas al amparo de la legislación anterior, siempre que los efectos jurídicos de tales actos no se hayan consumado o agotado y siempre, que no se perjudiquen derechos consolidados o situaciones beneficiosas para los particulares, infringiéndose, en estos casos, la retroactividad del sentido, el espíritu o la finalidad de la Ley. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de Mayo de 1981 apoya la existencia de una retroactividad «a sensu contrario» de las normas favorables, la de 11 de Noviembre de 1981 niega la existencia en el caso contemplado de una retroacción de norma desfavorable y la de 6 de Julio de 1982 niega la posibilidad de aplicar la retroactividad «en grado máximo» ya que ello «iría contra la misma seguridad jurídica que su artículo 9.3 garantiza». El Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de Junio de 1980 niega la posibilidad de la retroacción a una Orden ministerial, pues ese efecto es patrimonio de las disposiciones con rango de Ley y la Sentencia de 26 de Enero de 1982 admite la posibilidad de la aplicación retroactiva de las leyes nuevas en los casos de disposición expresa de la ley, cuando se desprenda ello del propio contenido de la nueva norma y cuando sean interpretativas, complementarias o ejecutivas de una Ley principal. Las Sentencias de 13 de Octubre de 1981, 10 de Enero de 1982 y 5 de Marzo de 1982 niegan la retroactividad de aquellas disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos.

Además, el Tribunal Constitucional, en las sentencias de 10 de abril de 1986 y 29 de noviembre de 1988, limita el alcance del principio de irretroactividad, señalando que «no hay retroactividad cuando una ley regula de manera diferente y pro futuro situaciones jurídicas creadas y cuyos efectos no se han consumado, pues una norma es retroactiva, a los efectos del art. 9.3 de la Constitución, cuando incide sobre relaciones consagradas y afecta a situaciones agotadas, ya que lo que prohíbe el artículo citado es la retroactividad, entendida como incidencia de la nueva Ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad», añadiendo en STC de 4 de febrero de 1983 que el «principio de la irretroactividad no puede presentarse como defensa de una inadmisibles petrificación del Ordenamiento Jurídico. Su sentencia de 16 de julio de 1987, establece que «la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros y condicionados o a las expectativas».

17. VERDERA IZQUIERDO, Beatriz, *La irretroactividad: Problemática general*, pág. 123.

18. ARÉVALO GUTIÉRREZ, Alfonso, "La entrada en vigor y el régimen transitorio", *Documentación Administrativa*, nº 254-255, mayo-diciembre 1999, p. 439.



La apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios, careciendo de relevancia constitucional.

En cambio, el derecho transitorio en sentido impropio tiende a “facilitar la aplicación definitiva de la ley nueva, estableciendo el régimen jurídico de las situaciones nacidas tras su entrada en vigor”.

A la vista de la anterior clasificación, no cabe duda que la Disposición Transitoria que estamos analizando, por lo que se refiere a la entrada en vigor del artículo 66.bis y de la modificación del artículo 115 de la LGT, cabría calificarla como de **derecho transitorio en sentido estricto**, ya que la misma está previendo el régimen jurídico de las situaciones pendientes que, en este caso concreto, son las de aquellas actuaciones de comprobación e investigación iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

La conclusión anterior determina, inexorablemente, la aceptación de una segunda conclusión implícita, esto es, **la existencia de un conflicto temporal de leyes**. En otras palabras, la introducción del artículo 66.bis y la modificación del artículo 115 de la LGT, operada por medio de la Ley 34/2015, supone la modificación del régimen legal aplicable en materia de prescripción tributaria. Esta afirmación es plenamente compartida, como se ha visto anteriormente, por el Consejo General del Poder Judicial.

En el mismo sentido, GIMÉNEZ-REYNA¹⁹, cuya opinión, plenamente compartida, pasamos a transcribir:

“Por lo demás, no es de recibo la justificación que se hace en la exposición de motivos “La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, (...), con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, (...). La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido”.

No hay aclaración que valga, es una modificación normativa en toda regla” (el subrayado es nuestro).

De tal manera que, si estuviésemos ante una norma de derecho transitorio impropia, la introducción del 66.bis y la modificación del artículo 115 de la LGT resultaría de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

Lo anterior no obstaría a la tesis que se está defendiendo en el presente análisis, es decir, la genuina modificación del régimen de prescripción en materia tributaria. Pero lo cierto es que la configuración y naturaleza del apartado segundo de la Disposición Transitoria de la Ley 34/2015, en los términos en que la misma está redactada, refuerzan la tesis de la existencia del conflicto entre normas.

19. Vid (1), pág. 37.

5.3. De la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015.

La precedente conclusión contrasta con el tenor literal de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, que se encarga de remarcar que *"La reforma incorpora una **aclaración de carácter trascendente**, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, (...).*

*La Ley **aclara**, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, (...).*

*Resulta fundamental, **de nuevo para evitar dudas interpretativas**, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actividades, explotaciones y negocios (...)"* (el subrayado es nuestro).

A la vista de lo anteriormente extractado de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, sólo podría concluirse que el Legislador pretende que la introducción del artículo 66.bis y la modificación del artículo 115 de la LGT responden únicamente a la promulgación de una norma de carácter interpretativo del régimen de prescripción tributaria existente bajo la vigencia de la LGT.

Antes de continuar con el análisis, y ante la aparente contradicción presente en la Ley 34/2015 entre lo que se concluye de su régimen transitorio y lo que se dice en su Exposición de Motivos, debemos cuestionarnos acerca de la validez y función de las Exposiciones de Motivos y de los Preámbulos de las Leyes.

5.4. Notas sobre la validez y función de las Exposiciones de Motivos y los Preámbulos de las Leyes

Para abordar este análisis, de igual manera que lo hizo SANTAOLALLA LÓPEZ²⁰, no puede haber mejor comienzo y, a su vez, mejor corolario de lo que se va a explicar que la cita del Fuero Juzgo, 1,1; 6):

"El fazedor de las leyes debe hablar poco e bien, e non deve dar juicio dubdoso, mas lano e abierto; que todo lo que saliere de la ley, que lo entiendan luego todos los que lo oyeren e que lo sepan sin toda dubda e sin nenguna gravedumbre".

Tal y como resume SANTAOLALLA LÓPEZ, en el primer liberalismo, la finalidad de los preámbulos o exposición de motivos era *"convencer al titular del poder normativo (fuese de ley parlamentaria o de reglamento administrativo) de la oportunidad de aprobar las normas que se acompañaban"*. Como el destinatario era el titular del poder legislativo y no los ciudadanos, en *"la inmensa mayoría de los casos, este documento expositivo no se incorporaba al texto de la ley. Esto es, no se publicaba formando parte de la misma"*.

El constitucionalismo histórico español, salvo la actual y la de 1812, prescinde totalmente de las Exposiciones de Motivos. De tal manera que *"la legislación ordinaria decimonónica, se comprueba que la misma carece generalmente de Preámbulos y, con mucho más fundamento, de Exposiciones de Motivos"*.

20. SANTAOLALLA LÓPEZ, Fernando, "Exposiciones de motivos de las Leyes: motivos para su eliminación", publicado en *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 11, número 33, Septiembre-Diciembre 1991, pp. 47-64.

Para concluir el sintético repaso histórico de esta figura, este tratamiento ausente de *"las Exposiciones de Motivos se mantiene durante todo el constitucionalismo español, incluido el de la II República. La situación cambia copérnicamente bajo el franquismo. Gran número de leyes aprobadas entonces pasaron a incorporar como parte preliminar este documento, con su consiguiente reflejo en el BOE. A partir de este momento, la Exposición de Motivos deja de ser trabajo preparatorio para devenir parte de la Ley, bien que parte no normativa, según se advirtió anteriormente. Este modo de proceder se transmite inopinadamente a la legislación constitucional constitucional que resurge a partir del 15 de junio de 1977"*.

El artículo que estamos usando como base para este parte del análisis está redactado en 1991, hace más de 25 años, y en el mismo se aboga por eliminar las Exposiciones de Motivos y Preámbulos de las Leyes con una batería de argumentos que, vistos con una perspectiva histórica, siguen siendo plenamente lúcidos por casos como el presente que estamos analizando. De ahí que se justifique hacer un alto en el camino para extraer algunos de los razonamientos realizados por SANTAOLALLA LÓPEZ, que cobran especial relevancia en nuestros días:

"Uno de los argumentos con que algunos autores nacionales defienden el uso de las Exposiciones de Motivos es por su supuesta ayuda interpretativa, que permitiría esclarecer los puntos oscuros y salvar las lagunas de la parte dispositiva de las leyes; (...).

La supuesta justificación de las Exposiciones de Motivos en su valor hermenéutico choca de entrada con los postulados de la (buena) técnica legislativa. Colocar un documento aclaratorio en previsión de posibles insuficiencias u opacidades de la ley equivale a poner la venda antes de recibir la pedrada. (...). Si la norma plantea dificultades interpretativas es porque está mal concebida, probablemente por olvido de algunas reglas nomotécnicas (...). Colocar de antemano un documento aclaratorio equivale a una confesión tácita de su defectuosa concepción. Por consiguiente, lo que ha de exhortarse al legislador es a la obtención de normas inteligibles, evitando tener que recurrir a sucedáneos, vulgo "parches", como el comentado.

(...).

Algunas veces se oye que la Exposición de Motivos no es más que la justificación que en todo Estado de Derecho es demandable a los actos de poderes públicos, especialmente cuando, como en el caso de la ley, se imponen obligaciones a los ciudadanos. (...):

De parecido tenor es la argumentación ocasionalmente esgrimida de que estas introducciones cumplirían un inevitable papel divulgador de la ley, ofreciendo en forma resumida y comprensible para legos lo que en el cuerpo central de la misma se presenta como tecnicismo y complejidad que demandan muchas cuestiones, tecnicismo y complejidad a la que sólo podrían enfrentarse los iniciados. (...)

*Frente a este tipo de argumentaciones cabe recordar el apotegma *lex iubeat, non suadeat, non doceat, non laudat*.*

La Ley es imperio, mandato y no debe pretender justificarse con la yuxtaposición de argumentos que, por ser obra de su autor, siempre serían parciales y, por ende, poco fiables. La Ley debe justificarse por sí misma: primero, por su propia regulación, por su justicia material, lo que debe excitar a su progenitor a obtener una configuración y redacción que permitan que esta virtud resplandezca por sí sola.

Las Exposiciones de Motivos no pueden, por tanto, hacerse valer sobre bases tan endeble, punto en el que no es ocioso añadir que la mayor parte de las veces, al aumentar la extensión de las leyes, cuando no su complejidad, tales introducciones no hacen más que oscurecer y alejar al lector del verdadero significado de la ley."

Es especialmente elocuente y emocionante volver a leer estos pensamientos. Máxime en un tiempo en el que se nos ha acostumbrado a Exposiciones de Motivos, en el mejor de los casos, totalmente desconectadas de la realidad jurídica que pretenden reformar las Leyes de las que forman parte.

5.5. De las Exposiciones de Motivos de las reformas de la Ley General Tributaria de 2003 y su denominador común

La reforma contenida en la Ley 34/2015 es la tercera reforma de calado que sufre la Ley General Tributaria de 2003. La Ley General Tributaria anterior, la de 1963, igualmente fue sometida a tres profundas revisiones. La última de ellas, por medio de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Ley que contribuyó, de una manera decisiva, a profundizar en la idea del equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, reforzándose el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9 de la Carta Magna.

En cambio, las tres modificaciones de la Ley General Tributaria de 2003 comparten un mismo eje vertebrador, la lucha contra el fraude, esgrimida como justificación de interés supremo y general que sirve de cobijo a un continuo recorte de derechos de los contribuyentes, a la par que no dejan de ampliarse las facultades de la Administración tributaria, llegándose a descompensar esa idea de equilibrio (más teórica que práctica) que quiso otorgar la meritada Ley 1/1998 a la relación jurídico-tributaria.

A este respecto, valga con hacer un breve repaso de las “Exposiciones de Motivos” de las reformas de la Ley General Tributaria de 2003, que precedieron a ésta que estamos analizando.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal establecía en su Exposición de Motivos que *“las medidas recogidas en esta Ley, agrupadas en función de la ley afectada, están basadas en la experiencia práctica de lucha contra el fraude de la Administración tributaria y responden a varias líneas estratégicas. Por un lado, se recogen un conjunto de [i] medidas tendentes a potenciar las facultades de actuación de los órganos de control, con **remoción de los obstáculos procedimentales** que pudieran perjudicar la eficacia de la respuesta al fenómeno del fraude”* (el subrayado es nuestro).

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, comienza su Exposición de Motivos de la siguiente manera: *“Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude”*.

No cabe ninguna duda de que, tras una declaración de intenciones como la transcrita, se podría ver amparado, por el refulgir cegador de dicha realidad social y económica, casi cualquier modificación de la Ley General Tributaria.

La realidad de estos duros años de crisis y de austeridad presupuestaria se está traduciendo en un mayor poder en manos de la Administración tributaria, en un ensanchamiento del concepto de fraude que está amparando una mayor restricción de derechos, en un aumento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes – en pos de la obtención de una información mayor cuantitativa y cualitativamente – y, en definitiva, en ahondar más en la brecha de la desigualdad en las relaciones entre la Administración tributaria y sus contribuyentes.



Lo cierto es que la configuración y naturaleza del apartado segundo de la Disposición Transitoria de la Ley 34/2015, en los términos en que la misma está redactada, refuerzan la tesis de la existencia del conflicto entre normas

Adicionalmente al ejemplo que estamos analizando en el presente artículo, pondremos como ejemplo la modificación operada en la duración de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, llevadas a cabo por la Ley 34/2015.

La Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, sobre este concreto aspecto, señala lo siguiente:

“Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

- a) **Simplificar** de manera importante **la normativa vigente**, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.*
- b) Una **mayor seguridad jurídica** en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.*
- c) **Reducir** significativamente la **conflictividad tributaria**.*

*Es decir, la modificación de la regulación del plazo del **procedimiento inspector permitirá que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de éste**, contribuyendo, a su vez, al buen fin de las liquidaciones tributarias y defensa de los intereses generales.*

La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección y, como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que la Administración Tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la Ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta” (el subrayado es nuestro).

Una vez más, la Exposición de Motivos justifica la adopción de una norma que busca subrepticamente otras finalidades. Como prueba de ello, basta con traer a colación el Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, de fecha 25 de mayo de 2011, sobre “Cómputo de plazos en las actuaciones inspectoras”²¹.

21. Puede accederse a su contenido en la siguiente dirección web: http://www.fiscalblog.es/wp-content/uploads/2011/07/informe_aeat25.05.2011.pdf

La introducción del mismo es suficientemente elocuente, ya que refiere que *“se ha constatado que el tratamiento de los plazos en los procedimientos de aplicación de los tributos constituye uno de los motivos de alegación que de forma recurrente se citan en la mayoría de recursos administrativos y judiciales. De esta forma, las cuestiones procedimentales que deberían ser accesorias, dado que el procedimiento no es más que el cauce a través del que se instrumenta una verificación o comprobación por parte de la Administración, han pasado a adquirir una relevancia en numerosas ocasiones mayor que el tema sustantivo que se dilucida en el recurso o reclamación.*

Dadas las indeseadas consecuencias que las circunstancias referidas al cómputo de los plazos pueden tener en el resultado final de las actuaciones inspectoras, en la medida en que pueden llegar a provocar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda por la correspondiente liquidación, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ha venido resaltando a lo largo de los últimos tiempos en diversos documentos la necesidad de ser especialmente prudente y vigilante en esta materia, y de, en su caso, documentar adecuada y suficientemente los períodos de interrupciones justificadas y las dilaciones del procedimiento²². No obstante, las últimas resoluciones judiciales aparecidas aconsejan emprender cuantas acciones estén en nuestra mano para minorar el riesgo actualmente existente de perjuicio para las actuaciones inspectoras” (el subrayado es nuestro).

El esquema es el siguiente: la Administración tributaria detecta, usando su propia terminología, un nicho, en este caso procedimental, que le está causando problemas en sede jurisdiccional; y la respuesta termina siendo la de modificar la norma, removiendo los obstáculos que se estaba encontrando. Eso sí, bajo la apariencia de una simplificación, de una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes y de una reducción de la litigiosidad.

Si volvemos a leer detenidamente los subrayados en negrita que hemos hecho, tanto de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 y del Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, lo que se puede extraer es un desprecio evidente hacia lo procedimental y formal. Desconociéndose que eso que se denomina como *“eliminación de obstáculos procedimentales”*, lo que esconde es la eliminación de garantías y derechos de los contribuyentes, ya que el procedimiento administrativo no nace para ser una comparsa del entierro de la sardina, sino para poner límites al actuar y a la exorbitantes facultades y potestades de la Administración, intentando tender hacia una, cuanto menos teórica, igualdad de armas.

5.6. La interpretación del apartado Segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015.

Una vez fijados los parámetros anteriores, contamos con todos los elementos de juicio para poder abordar concluir el presente análisis.

La pregunta crítica, a efectos de esta interpretación, es la siguiente: ¿cabría establecer una norma de derecho transitorio en sentido estricto para dar cobertura a una norma de carácter meramente interpretativo? La respuesta claramente es no.

El carácter retroactivo de las normas de carácter interpretativo ha sido objeto de un profundo análisis desde tiempos inmemoriales en nuestro sistema jurídico, existiendo unos lejanos ya precedentes jurisprudenciales de nuestro Alto Tribunal.

22. En particular cabe destacar la Nota sobre “Plazo de actuaciones inspectoras” (IOL 17/18 de la Base de Datos Documental) y la Nota sobre “Jurisprudencia relativa al cómputo del plazo del procedimiento inspector” (OID 1/09 de la Base de Datos Documental).



A sensu contrario, todos aquellos casos no contemplados en el ámbito de la norma de derecho transitorio aprobada, se regirán por las normas de la prescripción tributaria que estaban en vigor con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015

Tomando como punto de partida a DE VEGA RUIZ²³, *“podemos decir que el problema de la aplicación retroactiva de una norma legal se plantea, realmente, cuando se trate de una disposición independiente, sea cual fuere su categoría. Pero cuando es una norma interpretativa o aclaratoria que forma parte, ineludiblemente, de una ley principal, entonces no ha lugar siquiera a plantear el problema de su aplicación retroactiva, porque dicha norma ha de aplicarse necesariamente a todas las situaciones que se hayan creado al amparo de la norma principal que por aquélla ha quedado aclarada o interpretada”*. Es lo que dicho autor califica de *“Argumento lógico”*.

DE CASTRO²⁴ señalaba que han de tener aplicación retroactiva, por declaración tácita de la Ley, entre otras, las disposiciones interpretativas, que se consideran vigentes desde la misma fecha que la ley interpretada por ella, y las disposiciones complementarias, estimadas como mero desarrollo de la ley principal.

MANRESA²⁵ manifestó que las leyes interpretativas deben retrotraer sus efectos a la época en que empezó a regir la ley que interpretan, añadiendo que tal tesis explícitamente ya fue reconocida por el Tribunal Supremo de fecha 1 de mayo de 1881, que afirmó que las leyes aclaratorias se otras anteriores vienen a formar parte de aquéllas y se han de entender publicadas cuando lo fueran aquellas a que se refieren, lo que es tanto como conceder a las mismas efecto retroactivo.

Entonces, ¿qué elemento exógeno a la configuración original de la norma es el que ha generado esta abierta confrontación entre la Exposición de Motivos y la norma de Derecho transitorio?

Recuperando el método de análisis del ilustre personaje de Sir Arthur Conan Doyle, *“Una vez descartado lo imposible, lo que queda, por improbable que parezca, debe ser la verdad”*.

Continuando con el razonamiento de GIMÉNEZ-REYNA²⁶:

“Ciertamente, en el Tribunal Supremo se estaba (no dejamos de soñar) consolidando la tesis que incorpora la Ley de reforma, pero el redactor del anteproyecto se anticipó en el tiempo, dando por cierta una doctrina que no se había manifestado con la claridad de las últimas sentencias, lo cual es sorprendente”.

En este caso estamos parcialmente de acuerdo con tan egregio compañero. Y es precisamente esta dimensión cronológica y, en última instancia, la voluntad que subyace en la reforma desde sus albores por parte del Pre-legislador, la que constituye la clave de bóveda de nuestra tesis.

23. DE VEGA RUIZ, José Augusto, “Sobre la retroactividad de las normas interpretativas y aclaratorias”. Puede consultarse en la siguiente dirección: http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/1292344044478?blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=EstudioDoctrinal&blobheadervalue1=attachment%3B+filename%3D1962_0547.pdf&blobheadervalue2=1288774698672.

24. DE CASTRO, Federico, *Derecho civil de España*, Tomo I, pág. 561.

25. MANRESA, *Comentarios al Código Civil*, Tomo I, año 1943, pág. 114.

26. Vid (1), pág. 37.

El redactor del Anteproyecto, en nuestra terminología el Pre-legislador (o Agencia Estatal de la Administración Tributaria) no quiso anticiparse en el tiempo, sino que lo que pretendió fue modificar las reglas en materia de prescripción para limitar los efectos perniciosos que se podían genera como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014, Asunto Hewlett-Packard.

En el momento en el que ve la luz el Anteproyecto, el 23 de junio de 2014, estamos ante escasos 10 días de que se produzca la fecha de votación y fallo en el Tribunal Supremo del recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la meritada sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 24 de enero de 2013.

Y es en esa primera versión, insistimos de las hasta tres que se manejaron, que no existía norma alguna de Derecho transitorio para las modificaciones del artículo 66.bis y del artículo 115 de la Ley General Tributaria, que planteaba dicho texto.

Tal y como hemos analizado en el epígrafe correspondiente, hasta dicho momento, la doctrina del Alto Tribunal, aunque más enfocada a las facultades de la Administración para analizar bases imponibles negativas producidas en ejercicios prescritos con efecto en otros no prescritos, ya había dictado su sentencia de fecha 9 de diciembre de 2013, Asunto Pedro Domecq, en la que ya había concluido que *“no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito”*.

Sin embargo, la citada sentencia distaba mucho de contener la contundencia de la doctrina que sí incorporaría al debate jurídico la Sentencia de 4 de julio de 2014.

Es en dicho momento cuando debieron, permítasenos la expresión, “saltar las alarmas” en sede del Pre-legislador, abandonando la teoría de la norma de carácter interpretativo y, de aquella manera, otorgando unos efectos retroactivos a la modificación legal del instituto de la prescripción que se estaba presentando de soslayo en la Exposición de Motivos.

Los efectos de una jurisprudencia sólidamente asentada en el precedente de la sentencia HEWLETT-PACKARD, supondría herir de muerte la lucha contra lo que se consideraba un nicho de fraude.

No debemos olvidar que, en el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013, se estaba ventilando un asunto de trascendental importancia.

La Litis versaba sobre un tipo de planificación fiscal intragrupo muy utilizada durante la década de los noventa del siglo pasado y al comienzo del presente siglo, consistente en generar una fuerte carga financiera en entidades sometidas a tributación en España, siendo los acreedores financieros otras entidades del grupo residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, generalmente con regímenes fiscales más benévolos con respecto a la tributación de intereses, aprovechándose de la no aplicación de las reglas de subcapitalización entonces vigentes en España para perceptores de intereses residentes en la Unión Europea.

Como decimos, este tipo de planificación fiscal fue muy extendida, generándose un perjuicio para las Arcas Públicas españolas. La Administración tributaria tardó en reaccionar, y cuando lo hizo utilizó el argumento de considerar que las adquisiciones realizadas con apalancamiento financiero intragrupo eran operaciones en fraude de ley.

El principal problema existente en la mayoría de estas reacciones administrativas radicaba en que el ejercicio en que se habían realizado las operaciones intragrupo de adquisición apalancada, que daban lugar a un aumento de la

carga financiera y en consonancia a una reducción de la base imponible en España, estaba prescrito y se pretendían regularizar los ejercicios no prescritos en que dicha minoración de bases imposables estaba teniendo efecto²⁷.

En el concreto supuesto que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014, Asunto Hewlett-Packard, el Tribunal Económico-Administrativo Central había desestimado la reclamación interpuesta por el contribuyente en fecha 8 de octubre de 2009, y había sido la Audiencia Nacional quien había estimado el recurso interpuesto por el contribuyente, en fecha 24 de enero de 2013.

El razonamiento de la Audiencia Nacional se condensa en su sentencia previa de fecha 24 de julio de 2012 y, al analizar el estado jurisprudencial del Tribunal Supremo, concluía lo siguiente:

“Los pronunciamientos del Tribunal Supremo producidos hasta la fecha venían referidos, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866)”.

La citada sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 fue recurrida en casación por la Abogacía del Estado, dando lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 (rec. Casación 3262/2012), Asunto EBROMYL.

No nos hemos detenido en el análisis de esta sentencia en el paseo jurisprudencial realizado en anteriores epígrafes porque el objeto de la Litis no se ajusta exclusivamente a un supuesto de recalificación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos con efectos en otros no prescritos.

Nos explicamos. Si bien la materia objeto de recurso versa sobre una financiación apalancada en una adquisición intragrupo, en este concreto asunto lo que existió una actuación previa de la Inspección de los Tributos con un acta de comprobado y conforme, en los ejercicios en que se realizaron las operaciones que constituyeron, a juicio de una posterior revisión, años después, la realización de operaciones en fraude de ley. En otras palabras, el pleito versó sobre los efectos de dicha regularización previa que, como no podía ser de otra manera, debían vincular a la Administración Tributaria.

Por lo tanto, debemos situar el proceso de continua elaboración del Anteproyecto desde primer semestre de 2014 hasta abril de 2015, justo cuando las regularizaciones por fraude de ley en ejercicios prescritos, que estaban siendo estimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, estaban siendo anuladas por la Audiencia Nacional; y habiéndose dictado la audaz sentencia de 4 de julio de 2014, Asunto HEWLETT.PACKARD.

El peligro, desde la perspectiva del Pre-legislador, era evidente. Si arraigaba en el Alto Tribunal la jurisprudencia de considerar intocables los ejercicios no prescritos, en cuanto a recalificación se refiriese, quedaban indefensos ante la posibilidad de atacar los “perniciosos” efectos de operaciones realizadas en fraude de ley en ejercicios no prescritos, tales como deducibilidad de carga financiera intragrupo, amortizaciones de fondo de comercio en operaciones de fusión y un largo etcétera de supuestos con los que se estaban encontrando en la práctica inspectora.

27. Un análisis más exhaustivo de esta problemática, tanto a nivel administrativo como jurisprudencial, se puede encontrar en CALVO VÉRGEZ, Juan, “El reconocimiento de la existencia de fraude de ley en aquellas operaciones destinadas a la deducibilidad de los gastos financieros de los grupos de empresas en el IS: La unanimidad de criterio de la Doctrina administrativa y Jurisprudencial” en *Revista Quincena Fiscal*, nº 16/2015.

De ahí que sólo quedase una opción, la de modificar legalmente el instituto de la prescripción para desactivar a futuro una posible e incipiente jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Dado que, como ha quedado acreditado, pocos pueden dudar de que el instituto de la prescripción y su regulación son cuestiones de legalidad y no de constitucionalidad, modificándose la misma, se paliarían dichos problemas.

El aviso a navegantes o el legítimo ejercicio al pataleo del Pre-legislador se explicitó en la Exposición de Motivos, tantas veces ya referida y transcrita, al querer vestir la modificación de directriz interpretativa, pero la realidad jurídica latía en uno de esos sótanos en los que muchas veces el Legislador nos hace padecer las más aterradoras pesadillas, el Derecho transitorio. Y que esta vez se nos muestra con realidad diáfana de las intenciones de la norma.

Es inaudita tamaña contradicción entre la elocuencia discursiva contenida en la Exposición de Motivos y la opacidad del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015.

Ante la disyuntiva de un revés judicial que podía asimilarse al hundimiento de la Armada Invencible, se optó por modificar la norma y poder salvar todo lo salvable sin rebasar los límites constitucionales de la retroactividad. Es decir, que la nueva regulación de la prescripción pudiese resultar de aplicación *"en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación"*.

Éste es, a juicio de quien suscribe el presente artículo, la función y naturaleza del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015.

Hasta este punto, el relato se puede decir que se sostiene desde las más elementales reglas de la lógica humana. No obstante lo anterior, la vida en el mundo jurídico se muestra caprichosa.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de julio de 2014, Asunto Hewlett-Packard, da la razón al Pre-legislador al confirmar sus miedos. Pero la cascada de sentencias que se inician con la Sentencia de 5 de febrero de 2015 del Tribunal Supremo, Asunto Coty Spain, hasta conformar el quieto remanso de agua de jurisprudencia consolidada sobre la posibilidad de poder recalificar operaciones efectuadas en ejercicios prescritos, con efectos en ejercicios no prescritos, nos hacen preguntarnos sobre la naturaleza y razón de ser o estar del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, en el momento de su aprobación.

Las sentencias COTY SPAIN y HANSON PIONEER ESPAÑA fueron dictadas con anterioridad a la entrada del Proyecto de Ley en el Congreso de los Diputados, que terminó germinando en la Ley 34/2015.

Durante el trámite parlamentario en el Congreso y el Senado, las únicas enmiendas formuladas sobre el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única tenían por diana su posible constitucionalidad y afectación de la seguridad jurídica por su carácter retroactivo. Pero el Legislador, de manera activa ni pasiva, consideró oportuno modificar los términos en los que había sido redactado originalmente dicha disposición que hoy es Ley.

Y, precisamente como hoy es Ley, los operadores jurídicos debemos enfrentarnos a ella y darle un sentido de lógica jurídica. De ahí la distinción que hacíamos unos párrafos atrás sobre *"reglas de la lógica humana"* y *"lógica jurídica"*.

La lógica humana podría justificar el hecho de que siga existiendo el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015 a un **olvido**. Si no estuviésemos cansados de limpiarnos el barro del traje tras la lucha diaria con la Administración, podríamos dejarlo en un ingenuo, a la par que cínico, ejercicio genuino de división de poderes: el Legislador permanece impasible ante las turbulencias del Poder Judicial.



La peligrosa espiral en la que se aprueban Leyes, en materia procedimental tributaria, intentando borrar de un plumazo criterios jurisprudenciales molestos para el fin último y supremo de la lucha contra el fraude, está afectando gravemente la seguridad jurídica.

Pero la cuestión es que, a pesar de que comparta la primera de las teorías de las reglas de la lógica humana, y sonría ante la segunda teoría, debemos interpretar esa norma de derecho transitorio, desde el prisma jurídico, y encuadrarla en su lugar correspondiente.

Y el único lugar en el que cabe, a juicio de este autor, es en el de considerar que, tras la promulgación de la Ley 34/2015, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, iniciada con el Asunto COTY SPAIN, ha devenido ilegal.

La regulación del instituto de la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, en el que el soberano es el Legislador. El Legislador ha decidido modificar las reglas de la prescripción tributaria, por medio de la promulgación de la Ley 34/2015. El Legislador ha decidido extender los efectos de la nueva regulación de la prescripción tributaria, con carácter retroactivo, sólo a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

A sensu contrario, todos aquellos casos no contemplados en el ámbito de la norma de derecho transitorio aprobada, se regirán por las normas de la prescripción tributaria que estaban en vigor con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

En otras palabras, el Legislador, por medio de la promulgación de la Ley 34/2015, ha decidido quitarle la razón, temporalmente²⁸, al Tribunal Supremo, tras sus Sentencias de fechas 5 de febrero de 2015, 26 de febrero de 2015, 23 de marzo de 2015, 26 de octubre de 2015 y 22 de diciembre de 2016.

Por lo tanto, la jurisprudencia sólidamente conformada e iniciada por la Sentencia de 5 de febrero de 2015, Asunto COTY SPAIN, ha sobrevenido ilegal.

A la citada conclusión se llega porque en la lógica jurídica, una norma de carácter interpretativo no requiere de normas de derecho transitorio que, por definición, sólo pueden necesitarse para dirimir la convivencia de dos reglas jurídicas distintas. Ya que una disposición de carácter interpretativo despliega sus efectos desde la propia vigencia de la norma que pretende aclarar y/o interpretar.

Porque la aparente contradicción entre la Exposición de Motivos y el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única no existe en el ámbito jurídico, ya que la Exposición de Motivos o Preámbulos, a juicio del Tribunal Constitucional, "no tienen valor normativo"²⁹.

28. Decimos "temporalmente" porque entendemos que, una vez no queden supuestos no afectados por la Disposición Transitoria Única, la jurisprudencia del Tribunal Supremo debería volver a cambiar. En otras palabras, en las actuaciones de comprobación e investigación en las que resulte de aplicación la LGT de 2003, con respecto a la redacción dada por la Ley 34/2015, el Tribunal Supremo debería recuperar la jurisprudencia iniciada por su Sentencia COTY SPAIN.

29. Entre otras, Sentencias del Tribunal Constitucional 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 7º; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 2º; 173/1998, de 23 de julio, FJ 4º; 116/1999, de 17 de junio, FJ 2º y 222/2006, de 6 de julio, FJ 8º.

6. Cuestiones procesales que plantea la tesis del artículo

Una vez fijada la tesis del presente artículo, desde un punto de vista teórico, toca analizar las consecuencias prácticas de la misma.

Como no puede ser de otra manera, el problema que se plantea, al ser de derecho transitorio, quedará circunscrito y acotado a un número de supuestos concreto en el tiempo.

La primera pregunta que cabe realizarse es si, en virtud de la interpretación que se propone, se podría instar algún tipo de recurso contra los procedimientos a los cuales ha puesto fin o pondrá fin el Tribunal Supremo próximamente.

La segunda de las preguntas que cabe realizarse es el cauce procesal adecuado para poder pretender la nulidad de las liquidaciones, a la vista de la configuración del nuevo recurso de casación contencioso-administrativo.

6.1. De la posibilidad de instar recursos con fundamentos constitucionales

En este punto nos encontraríamos ante actos administrativos firmes tras la resolución del recurso de casación. De tal forma que sólo podríamos plantear la posibilidad de utilizar la vía del incidente de nulidad de actuaciones³⁰.

El incidente de nulidad de actuaciones no viene regulado en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sino que su regulación hay que encontrarla en la Ley Orgánica del Poder Judicial, artículo 241, y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, artículo 228.

De acuerdo con el Tribunal Constitucional³¹, *"tras la reforma operada en la regulación del citado incidente por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional 6/2007, de 24 de mayo, éste se incardina en el sistema de garantías de los derechos fundamentales (STC 43/2010, de 26 de julio), con la finalidad de agotar la vía jurisdiccional previa al recurso de amparo, dando ocasión al órgano judicial para reparar las vulneraciones de los derechos que se cometan en resoluciones frente a las que no quepa recurso, sin que de su inadmisión o desestimación se derive, por regla general, vulneración autónoma de los mismos (SSTC 107/2011, de 20 de junio, FJ 1; y 25/2012, de 27 de febrero, FJ 5, y ATC 124/2010, de 4 de octubre, FJ 2)".*

Por lo tanto, tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/2007, el contenido del incidente de ejecución pasa de estar limitado a cuestiones formales, a poderse fundar en cualquier vulneración de un derecho fundamental de los referidos en el artículo 53.2 de la Constitución.

30. El otro procedimiento que genuinamente tiene como finalidad revisar actos firmes en vía administrativa es el recurso extraordinario de revisión que, pese a que entendemos que sería difícil encajarlo en uno de sus cuatro respectivos presupuestos (i. Que el acto se hubiera dictado incurriendo en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente; ii. Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida; iii. Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos; iv. Que la resolución se hubiese dictada como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta, se establece por la jurisprudencia del Tribunal Supremo la incompatibilidad con el recurso contencioso-administrativo, "por cuanto no cabe la revisión por la Administración de los pronunciamientos judiciales en asuntos y sobre pretensiones que se han sometido a la potestad jurisdiccional" (Sentencias de 7 de junio de 2005 y 20 de diciembre de 2006 (recursos 2018/2003 y 3909/2004).

31. Sentencia del Tribunal Constitucional 187/2012, de 29 de octubre de 2012.

En palabras de RODRÍGUEZ CARBAJO³², *"Esa amplitud dada al incidente de nulidad de actuaciones por la LO 6/2007 unidas a las restricciones que la misma ha impuesto al acceso al recurso de amparo (solo se admitirá cuando su contenido tenga especial trascendencia constitucional) ha convertido a este incidente en el último cartucho verdadero del que disponen las partes para la satisfacción de sus intereses y su utilización se ha disparado a raíz de la entrada en vigor de la LO 6/2007 (por cierto, sin disposiciones transitorias respecto a la nulidad de actuaciones). Así, en el ámbito del recurso de casación, puede decirse que, actualmente y de forma aproximada, uno de cada diez recursos no terminan ya con sentencia o auto de inadmisión, sino que, con posterioridad a ellos, habrá un auto estimatorio o desestimatorio de un incidente de nulidad de actuaciones"*.

En un supuesto como el que es objeto del presente análisis, y a la vista de las conclusiones que hemos alcanzado en el primer epígrafe, nos encontraríamos ante una suerte de *"ilegalidad sobrevenida"* de una sentencia, ni más ni menos que del Tribunal Supremo, cuyo fundamento sería el error de derecho puro y duro.

Desde esa perspectiva, no vemos el encaje constitucional que podría tener esta cuestión para que pudiese elevarse al Tribunal Constitucional.

Quizá la única vía posible, aunque indirecta, dentro del incidente de nulidad de actuaciones, sería esgrimir la violación del principio de igualdad – artículo 14 de la Carta Magna – por los órganos judiciales, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional:

- a. La acreditación de un *tertium comparationis*, ya que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial que, en casos sustancialmente iguales, hayan sido resueltos de forma contradictoria (SSTC 132/2001, de 7 de junio, F.J. 2º, 238/2001, de 18 de diciembre, F.J. 4º, por todas).
- b. La existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, de *"la referencia a otro"* exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo (SSTC 74/2002, de 8 de abril, F. 3; 111/2002, de 6 de mayo, F. 2). Por ello, si el trato judicial desigual ha recaído en un mismo sujeto en distintas resoluciones judiciales, la cuestión queda fuera del art. 14 de la CE y entra en el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE al ser contrario a ese derecho que un mismo órgano judicial dicte una resolución contrapuesta en lo esencial a otra dictada anteriormente cuando exista identidad entre los supuestos y no se expresen las razones que justifican el cambio de criterio.
- c. La identidad de órgano judicial, entendiéndolo por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerar el TC cada una de éstas nada menos que como órganos jurisdiccionales con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la Ley (SSTC 102/2000, de 10 de abril, F. 2; 122/2001, de 4 de junio, F. 5, entre otras).
- d. La ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, bien lo sea para separarse de una línea doctrinal previa y consolidada, esto es, de un previo criterio aplicativo consolidado (por todas, SSTC 122/2001, de 4 de junio, F. 2; 193/2001, de 1 de octubre, F. 3), bien lo sea con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició (STC 210/2002, de 11 de noviembre, F. 3), y ello, a fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia (SSTC 75/2000, de 27 de marzo, F. 2; 193/2001, de 14 de febrero, F. 3). Esa justificación del cambio de criterio del órgano judicial no ha de venir necesariamente explicitada en la resolución judicial cuya doctrina se cuestiona,

32. RODRÍGUEZ CARBAJO, José Ramón, "La nulidad de actuaciones (y II)", publicado en *Actualidad Administrativa*, nº 14, pág. 1748, Tomo 2, Editorial LA LEY.

sino que podrá, en su caso, deducirse de otros elementos de juicio externos que indiquen un cambio de criterio, como podrían ser posteriores pronunciamientos coincidentes con la línea abierta en la Sentencia impugnada (SSTC 200/1990, de 10 de diciembre, F. 3; 201/1991, de 28 de octubre, F. 1). En suma, "lo que invariablemente hemos exigido en tales supuestos es que un mismo órgano no modifique arbitrariamente sus decisiones, en casos sustancialmente iguales" (SSTC 8/1981, de 30 de marzo, y 25/1999, de 8 de marzo).

El cambio de criterio operado por el Tribunal Supremo de su Sentencia de 4 de julio de 2014 a su Sentencia de 5 de febrero de 2015 es evidente. Como palmario fue su falta total de justificación del mismo. Nótese que esta afirmación no es fruto de la inventiva de quien suscribe el presente artículo sino que, al contrario, es este autor el que suscribe las palabras, en este sentido, del Magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, en el Voto Particular emitido en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de diciembre de 2016, Asunto ARROW-IBERIA ELECTRÓNICA:

a) *"Resulta inexplicado, de forma incomprensible, el cambio de criterio jurisprudencial que experimentó la Sala, una verdadera mutación, entre el primeramente establecido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014,3538) (recurso de casación nº 581/2013, asunto Hewlett-Packard) y el que arranca de la tan citada sentencia de 5 de febrero de 2015 (RJ 2015,1045), que supuso un cambio de rumbo diametral sobre su precedente, del que ésta ahora dictada es heredera".*

La cuestión que quedaría en el aire es si, ante una nueva sentencia del Tribunal Supremo a dictar en el futuro en aplicación de su nueva jurisprudencia sobre la potestad de recalificación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, el posible argumento de vulneración de la igualdad de la Ley por los órganos judiciales, tomando como *tertium comparationis* la sentencia de 4 de julio de 2014 del Tribunal Supremo, podría verse reforzada por la tesis del presente artículo y, en definitiva, por la ilegalidad sobrevenida de aquella jurisprudencia, por el efecto del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única.

6.2. La ilegalidad sobrevenida de la jurisprudencia del Tribunal Supremo ante la nueva regulación del recurso de casación contencioso-administrativo

La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (B.O.E. 22 de julio de 2015) ha introducido una sustancial reforma en el modelo de recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Frente al recurso de casación diseñado originariamente por la LJCA, basado en el cumplimiento de objetivos legalmente establecidos, tales como la cuantía y la procedencia del órgano jurisdiccional de la sentencia), se erige un modelo de recurso de casación en virtud del cual se propicia, en palabras de CÓRDOBA CASTROVERDE³³, *"una mayor capacidad de selección por parte de este Tribunal de los asuntos que deben ser conocidos y resueltos con independencia de la materia y de su cuantía"*.

La nueva regulación de la casación contencioso-administrativa, que ha entrado en vigor el pasado 22 de julio de 2016, tiene como pilar la concurrencia del *"interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia"*. Así lo dispone el artículo 88.1 de la LJCA.

De esta manera, tal y como sostiene CÓRDOBA CASTROVERDE, *"el Tribunal Supremo solo conocerá de aquellos recursos que por su trascendencia jurídica, económica o social merezcan un pronunciamiento del Tribunal Supremo con proyección general"*.

33. http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/nuevo-recurso-casacion-contencioso-administrativo_11_877930001.html

La existencia de *"interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia"*, de esta manera, deviene en una obligación del recurrente, quien deberá demostrar y, en último término, *"convencer"* al Tribunal Supremo de la existencia del mismo en su escrito de preparación, tal y como prescribe el artículo 89.2.f) de la LJCA.

El *"interés casacional objetivo"* que, tal y como comentamos, debe en última instancia ser apreciado por el Tribunal Supremo, es delimitado, por medio del establecimiento de algunos criterios orientadores recogidos en los apartados 2 y 3 del artículo 88 de la LJCA.

La diferencia entre ambos apartados radica en que en el apartado tercero, la LJCA establece unos criterios que funcionan a modo de presunción, frente a la lista meramente enunciativa y no exhaustiva del apartado segundo.

A continuación se enumerarán los criterios del apartado segundo del artículo 88 de la LJCA:

- a) Fije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido.
- b) Siente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales.
- c) Afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso.
- d) Resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida.
- e) Interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional.
- f) Interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial.
- g) Resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general.
- h) Resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones públicas.
- i) Haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales.

Por otro lado, los criterios orientadoras contenidos en el apartado tercero del artículo 88 de la LJCA son los siguientes:

- a) Cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia.
- b) Cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea.
- c) Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente.
- d) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

- e) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

No obstante, en los supuestos referidos en las letras a), d) y e) el recurso podrá inadmitirse por auto motivado cuando el Tribunal aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Una vez analizada la que podríamos denominar como solución con dimensión constitucional y los problemas o dudas asociadas a ella, debemos plantearnos cómo sería la solución de dimensión legal. En última instancia, estamos ante una *"ilegalidad sobrevenida"* del núcleo de una jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuya solución debiera ser estrictamente legal.

No cabe ninguna duda de que, en la actualidad, existe una jurisprudencia sólidamente aceptada y reconocida, como ya se ha tenido ocasión de analizar, que parte de la Sentencia de 5 de febrero de 2015.

Deteniéndonos, en primer lugar, en el listado de criterios orientadores a los que la LJCA les otorga el carácter de presunciones, precisamente, la existencia de dicha jurisprudencia impediría que pueda apreciarse el *"interés casacional objetivo"* por el criterio orientador contenido en el artículo 88.3.a) de la LJCA.

El segundo de los criterios, el de la letra b), precisamente requeriría que la futura sentencia objeto de recurso de casación se apartase deliberadamente de la jurisprudencia existente e, hipotéticamente, a pesar de la existencia de la misma, decidiese seguir los postulados incluidos, por ejemplo, en los Votos Particulares de los Magistrados Huelín Martínez de Velasco y Navarro Sanchís o aplicar la tesis del presente artículo. Sin perjuicio de entender esta posibilidad como remota, lo que está claro es que la misma no dependería, en absoluto, de una circunstancia al alcance o controlable por el recurrente.

Del resto de presunciones contenidas en el apartado tercero del artículo 88 de la LJCA, ninguna podría llegar a ser aplicable para justificar el *"interés casacional objetivo"* de la ilegalidad sobrevenida que estamos postulando.

Si, en cambio, repasamos la lista meramente enunciativa contenida en el apartado segundo del artículo 88 de la LJCA, tampoco aparece ante nosotros una vía nítida.

Rescatando las conclusiones alcanzadas en el primer epígrafe de este estudio, la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, de muy difícil acceso en amparo a la jurisdicción constitucional.

Es en este supuesto, que podría llegar a calificarse de laboratorio, donde se pone de manifiesto una de las críticas que puede realizarse al nuevo sistema del recurso de casación contencioso-administrativo. Hablamos del riesgo de petrificación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

El anterior sistema, basado en un criterio objetivo como era la cuantía del recurso para poder acceder en casación, una cuestión como la presente no plantearía problemas procesales, siempre y cuando se cumpliera con el requisito de la cuantía.

Es un objetivo loable que el recurso de casación contencioso-administrativo se abra a más cuestiones que quizá, con el anterior esquema, jamás podrían beneficiarse de la creación de jurisprudencia. Pero este objetivo, el de creación de jurisprudencia no puede ser un fin en sí mismo, ya que dicha jurisprudencia ha de ser flexible a los cambios normativos que se produzcan, aunque sean cambios tan sibilinos como el que ha sido objeto del presente artículo.

Lo anterior, unido al Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, dificultan la tarea del operador jurídico. En una extensión máxima de 35.000 “*caracteres con espacio*”, equivalente a 15 folios, habrá que justificar, junto al resto de motivos de casación, la necesidad de que el Tribunal Supremo revise su consolidada jurisprudencia sobre la posibilidad de recalificar operaciones en ejercicios prescritos, sobre la base del contenido del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015.

7. Conclusión

Como si de un caso de laboratorio de una Escuela de Negocios se tratase, el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015 nos lleva a interpretar que el Legislador considera ilegal la jurisprudencia que permite recalificar operaciones en ejercicios prescritos por parte de la Administración tributaria, iniciada con la Sentencia de 5 de febrero de 2015, para todos aquellos procedimientos de comprobación e investigación concluidos o, habiéndose iniciado, se hubiese formalizado propuesta de liquidación, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

La anterior conclusión del Legislador chocaría frontalmente con la voluntad del pre-legislador, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que, en este caso, como desgraciadamente nos tiene acostumbrados en muchos otros, pretendió reformar la Ley General Tributaria con un espíritu “*a la contra*”, intentando desactivar tesis jurisprudenciales que no comparte.

La peligrosa espiral en la que se aprueban Leyes, en materia procedimental tributaria, intentando borrar de un plumazo criterios jurisprudenciales molestos para el fin último y supremo de la lucha contra el fraude, está afectando gravemente la seguridad jurídica.

No obstante la interpretación defendida en este artículo, queda por delante una serie de retos procesales, de dimensión constitucional y de legalidad ordinaria, que deberían tener por objetivo que el Tribunal Supremo se replantease su jurisprudencia sobre la materia.

Tal y como en su día defendía SANTAOLALLA LÓPEZ, “*sobre el particular no hay máxima más elocuente que la de nuestro viejo fuero de hablar poco e bien. Poco puede añadirse*”.

■



Algunas notas sobre la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Profesor Titular de Universidad
Facultad de Derecho de Málaga

Resumen

El concepto de residencia fiscal tiene un papel crucial en la normativa tributaria de todos los países porque incide de forma directa en la soberanía fiscal de cualquier Estado. Por esta razón, las legislaciones fiscales endurecen el concepto de residencia fiscal a través de normas de carácter presuntivo e incluso de ficciones jurídicas con un fin recaudatorio a veces desproporcionado. En los estados con descentralización territorial el concepto de residencia fiscal autonómica adquiere la misma relevancia que a nivel internacional ya que las Comunidades Autónomas tienen que cumplir con sus competencias normativas y para ello necesitan ingresos públicos. Sin embargo, hay que establecer correctamente los puntos de conexión territorial para que no se produzcan cambios de residencia con el objetivo de conseguir un ahorro fiscal.

Abstract

The concept of tax residency has an important role with tax rules in all countries because it influences in a direct form the fiscal sovereignty of any country. For this reason, the tax legislations toughen the tax residency by rules of presumptuous character and even in virtual legal forms with the objective of tax collection in disproportionate quantities. In the decentralized territories, the concept of autonomous tax residency acquires the same relevance as on an international level being that the autonomous communities have to comply with their regulatory functions and for that purpose public income is necessary. However, one must correctly establish the territorial connections so that residential changes don't occur with the objective of obtaining tax savings.

Palabras clave

Residencia, tributación, recaudación, presunción, ficción

Key words

Residency, taxation, collection, presumption, fiction

Sumario

1. Aplicación de la norma tributaria en el espacio
2. Ficción tributaria en relación a la residencia de las personas físicas en un país calificado como paraíso fiscal
3. Concepto general de residencia de las personas físicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
4. Residencia fiscal en España por determinada condición laboral
5. Ficción en la tributación opcional de los contribuyentes residentes en Estados de la Unión Europea
6. Variaciones patrimoniales asociadas al cambio de residencia
7. Residencia fiscal autonómica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
8. Conclusiones

1. Aplicación de la norma tributaria en el espacio

En relación a la subjetividad tributaria y a los efectos de la norma tributaria en el espacio, hay que estudiar el artículo 11 LGT, el cual dispone que: "Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que se establezcan en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado". Del precepto se colige que serán las normas reguladoras de los distintos tributos las que determinarán la eficacia del gravamen en el espacio siendo el precepto de la LGT subsidiario en cuanto a su aplicación. El criterio de residencia como dispone la Ley de Ordenación Básica de los Tributos se aplica generalmente a los tributos de carácter personal de tal forma que las personas que residan fiscalmente en un determinado territorio se verán gravados por la totalidad de los rendimientos o patrimonio que estén localizados en el territorio de aplicación de la norma tributaria. Sin embargo, el criterio de residencia extiende sus efectos a las rentas y patrimonio que la persona pueda percibir o poseer fuera de la delimitación territorial donde el sujeto reside. Obviando este último efecto extra territorial que genera el criterio de residencia, en realidad el criterio de residencia se solapa con el de territorialidad y a veces se confunden puesto que la residencia se fija en conexión con un territorio que es donde reside la persona física o jurídica.

Sin embargo, como expresa TEJERIZO LÓPEZ, la eficacia tributaria se consigue con el criterio de la territorialidad porque utilizando otro criterio sería muy difícil someter a gravamen hechos, actos o negocios realizados en el extranjero¹. Y la racionalidad en la exigencia del deber de contribuir está detrás del hecho de que todos aquellos que tienen una determinada relación con un Estado porque mantienen en el Estado una determinada relación económica provocan la realización de determinadas actividades públicas como la sanitarias, la relativas a la educación y otras ligadas a infraestructuras etc., a cuya financiación es razonable que contribuyan.

En algunos estados como en Estados Unidos, el derecho fiscal regula, para eficacia de las normas en el espacio, el criterio de la nacionalidad, de tal manera, que con independencia del lugar donde fije la residencia el sujeto y del lugar donde se realice el hecho imponible, los ciudadanos siempre estarán sometidos a la legislación fiscal del país del cual son nacionales.

Es de objetar que en la legislación tributaria española no se haya tenido en cuenta el criterio de la nacionalidad para la sujeción fiscal. Sin duda la explicación puede deberse a razones pragmáticas tales como la eficacia de las normas o la racionalidad en la exigencia del deber de contribuir a la realización de los gastos públicos.

El legislador, en aras a obtener una mayor recaudación, regula en el IRPF normas presuntivas y ficciones jurídicas relacionadas bajo el común denominador del concepto de residencia fiscal de la persona física con parámetros que atienden a diversa tipología, como por ejemplo la calificación jurídico-económica que se le da a un determinado país o la especial situación laboral que se atribuye a una determinada persona física y que la desarrolla en el extranjero, o bien, simplemente en atención a la residencia de los miembros de la unidad familiar.

1. TEJERIZO LOPEZ, JM en AAVV. *Problemas actuales de coordinación tributaria*. ARANZADI; 2016; pág 149

2. Ficción tributaria en relación a la residencia de las personas físicas en un país calificado como paraíso fiscal

La condición de contribuyente en el IRPF la tienen las personas físicas que residan habitualmente en territorio español, estableciéndose en el artículo 9 LIRPF, los requisitos que deben cumplirse para que una persona física sea considerada como residente fiscal en territorio español y, de esta forma, se le irroga la subjetividad tributaria en el IRPF.

No obstante, el artículo 8.2 LIRPF dispone que “No perderán la condición de contribuyente por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro siguientes”.

El precepto transcrito encierra una norma de carácter sustantivo, lo que deja fuera de consideración el análisis de las presunciones en el mencionado precepto. Esta consideración, no impide que exista algún juicio probabilístico en el nexo jurídico que se establece entre el concepto de paraíso fiscal y la residencia efectiva del contribuyente.

Si se analiza más detenidamente el precepto se infiere que en el momento en que el contribuyente acredite la residencia efectiva en un territorio calificado como paraíso fiscal, es decir, con un territorio con tributación benigna (con lo que se evita la posible doble imposición) y sin intercambio de información tributaria con España, seguirá considerándose como sujeto pasivo residente en España, en ese período impositivo y en los cuatro siguientes.

En este sentido, cuando una persona física fije su residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal, la presentación ante la Administración tributaria española de un certificado fiscal como prueba de residencia fiscal en el referido territorio no parece gozar para ésta de la suficiente credibilidad, por esta razón, a veces, será necesario la presentación de documentos que justifiquen la residencia efectiva en dicho territorio. En este caso, el contribuyente podría alegar contratos de arrendamientos o adquisición de derechos reales de goce y disfrute sobre inmuebles o incluso la adquisición de una propiedad en dicho territorio.

No obstante, la norma para demostrar la residencia efectiva en un paraíso fiscal tiene carácter dispositivo, por lo que en principio la Administración tributaria podría aceptar el certificado fiscal de residencia expedido por la autoridad competente en dicho territorio.

En mi opinión, la norma encierra una ficción jurídica porque ignora completamente la situación real y efectiva de la persona física que se desplaza fuera de España para comenzar una nueva actividad o disfrutar de su retiro laboral en algún territorio atrayente desde un punto de vista turístico. En este sentido, la ficción que se articula en el precepto hace caso omiso a los criterios generales de residencia que establece el LIRPF, creando artificialmente los suyos propios. Este hecho de residencia extendida durante 4 años en un país calificado como de paraíso fiscal presenta dudas de constitucionalidad en la medida en que no se admite la prueba de una vinculación efectiva con el territorio de que se trate, ni que se han roto los vínculos con España e ignora que se pudiera pagar más impuestos en el nuevo país de residencia².

Puede darse la paradoja, de que un sujeto pasivo que emigre a un territorio calificado como un paraíso fiscal le beneficie la ficción tributaria que encierra el precepto. Así, por ejemplo, si el contribuyente antes de desplazar su residencia a un territorio de baja o nula tributación y sin intercambio de información tiene en su declaración del IRPF

2. Cfr FALCON Y TELLA; PULIDO GUERRA. *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons; 2013; pág 51

una base imponible general negativa, al fingir la norma tributaria que es residente y tributar por obligación personal podría compensar la base negativa con los rendimientos positivos obtenidos en los cuatro años siguientes.

La ficción tributaria en este caso establece un nexo que se traduce en atribuir la residencia en territorio español a la persona física por el sólo hecho de establecerse en un territorio calificado jurídicamente como paraíso fiscal. El legislador, reacciona ante situaciones en las cuales los contribuyentes se desplacen a países o territorios con nula o baja tributación, con el objeto de no perder recaudación pública durante casi un lustro³. En mi opinión, el legislador lleva a cabo una penalización territorial a las personas físicas que emigren a territorios con tributación benigna sin que éstos puedan alegar que la capacidad económica gravada diste de la real.

Plantear que la naturaleza jurídica del precepto responde a una presunción absoluta, supondría que el legislador presume que el desplazamiento realizado por una persona física a un paraíso fiscal se materializaría con el único objetivo de pagar menos impuestos. Ante esta situación si el contribuyente quisiese enervar la presunción absoluta, sólo podría alegar que el territorio al que se ha desplazado no es considerado jurídicamente como un paraíso fiscal, lo que conllevaría, en mi opinión, a la utilización de una presunción legal absoluta de forma desproporcionada a los fines públicos perseguidos. No obstante, en mi opinión, el precepto responde a una ficción jurídica por la realidad ficticia que crea el precepto sin que exista claramente el nexo presuntivo que caracteriza a las normas procesales.

3. Concepto general de residencia de las personas físicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El criterio general de residencia de las personas físicas viene regulado en el artículo 9 de la LIRPF en el que dispone que: "Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar éste período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas; salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural⁴.

Hay que tener en consideración que el período de permanencia en territorio español empieza a contabilizarse a partir del inicio de período impositivo aun cuando la persona física residiera con anterioridad en el extranjero.

La LIRPF no especifica el término de ausencia a diferencia de otros países lo que lleva a la conclusión de que hay que interpretarlo de forma extensiva para que pueda sea computable. En este sentido sería más correcto cambiar la expresión ausencia esporádica por la de ausencia temporal que desde un análisis técnico-jurídico mide el tiempo de ausencia en territorio español.

Como manifiesta SERRANO ANTÓN: "El cómputo de las ausencias deja de surtir efectos cuando el sujeto pasivo acredita que ha residido en otro país durante 183 días, Como vemos, no sólo se exige la permanencia fuera de España durante 183 días, sino que ésta deba haberse llevado a cabo en el mismo país; si no es así, el legislador entiende que el sujeto pasivo es residente en España. De esta manera, se atraen hacia España aquellos supuestos

3. El legislador aplica en este supuesto el *trailing taxes* en el cual se crea la ficción de que el sujeto sigue residiendo en el Estado que abandonó.

4. El período tomado en consideración es el año civil, por lo que para ser residente en España, se necesita estar viviendo habitualmente en España durante más de la mitad de días del año.

de sujetos que, durante un año natural, no residen habitualmente en ningún Estado⁵. En cuanto a los medios de prueba, aunque rige la libertad de prueba en la que el sujeto puede aportar contratos de alquiler, consumo de energías, etc, lo más adecuado es presentar un certificado de residencia fiscal expedido por una autoridad pública en el Estado donde el contribuyente alega residir.

2. Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta⁶.

En el precepto transcrito se evidencia con claridad los criterios que la LIRPF establece para que una persona física sea considerada como residente en territorio español y por tanto sujeta por obligación personal en el IRPF. Los criterios son alternativos de forma que la residencia en territorio español durante un número de días o tener el centro de intereses económicos en España marca la condición de contribuyente del IRPF.

Hay que matizar, que si a tenor de un convenio suscrito por España con otros países se establece la residencia de la persona física en un país determinado distinto de España, los criterios establecidos en el artículo 9 LIRPF son aplicables y se podrían hacer valer en un análisis de los parámetros fijados en el convenio suscrito. En este sentido en los casos de doble residencia en los que, a la persona física le es otorgada la residencia en un país extranjero por su permanencia física en dicho país pero que en atención, a su principal núcleo de intereses económicos, las autoridades españolas consideren que la persona física tiene la residencia en España nos encontramos con una situación de doble residencia con lo que habría que dirimir los conflictos de doble residencia en los criterios jerarquizados recogidos en el artículo 4 del Convenio Modelo (OCDE) de Doble Imposición suscrito por España. El artículo 4 del Convenio estipula los siguientes criterios a los que jerárquicamente se deben atender:

1. Se considerará residente del Estado donde tenga una vivienda a su disposición. En este caso, se atiende a la propiedad donde resida de forma continua y prolongada ya sea el inmueble en propiedad o en arrendamiento. Si la tuviera en ambos Estados, se considerará residente en el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.
2. Si no se puede atribuir la residencia según el criterio anterior se atiende al lugar donde viva habitualmente. En este caso, habría que cuantificar las estancias en los distintos países para determinar dónde reside.
3. Si el último criterio no es válido se está a su nacionalidad.
4. En defecto de los criterios anteriores se determina por las autoridades de ambos Estados de común acuerdo⁶.

En el primer requisito del artículo 9 LIRPF referido a la permanencia de la persona física en territorio español, si hay, en mi opinión, un nexo jurídico entre dos hechos que admiten la contraprueba. En este sentido, se computarán como días de residencia en España las ausencias temporales salvo que se justifique su ausencia por residir en otro Estado⁷. Algunos autores, sin embargo, consideran que no existe la norma presuntiva por la sencilla razón de que no existe

5. SERRANO ANTÓN, F. *Cuestiones relevantes sobre la residencia de las personas físicas en la tributación española e internacional*. En la obra colectiva. *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de los no residentes*. DOC 24/02. IEF pgs 19 y ss.

6. Vid TEAC 9/4/1997

7. Es ilustrativa la resolución de la DGT 5/6/2013 la cual hace referencia a una persona con nacionalidad española que estaba viviendo en Emiratos Arabes Unidos y alegaba su estancia en dicho país para tributar por obligación real en España. Sin embargo el convenio firmado entre España y los Emiratos Arabes Unidos establece que para ser residente en éste país hay que tener la nacionalidad en dicho país luego al no poder alegar la residencia en aquel país (Emiratos Arabes Unidos) tendría que tributar por obligación personal en el IRPF

un juicio probabilístico desde un hecho base para llevarnos a un hecho consecuencia que tipifique una presunción *iuris tantum*⁸.

En cuanto a la forma de enervar la presunción rige la libertad de prueba. La persona física, para justificar sus ausencias temporales, puede alegar el uso de la tarjeta de crédito, firmas de contratos o determinados pagos en los recibos de luz, agua etc.⁹ No obstante, el medio de prueba que mayor validez tiene para la Administración tributaria española es el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal del país donde esté residiendo.

Hay que mencionar, que los trabajadores transfronterizos son considerados como residente en territorio nacional¹⁰.

El segundo criterio hace referencia a que la persona física tenga en España su principal fuente de ingresos económicos¹¹. En este sentido, hay que comparar los intereses económicos que el sujeto tiene en España respecto a otros intereses económicos que pudiera tener el sujeto pasivo en otros países individualmente considerados pero no en conjunto. Por otra parte, cuando la norma se refiere a ingresos económicos hace referencia a las rentas que obtenga la persona física más que al patrimonio que tenga en España. Así, este criterio de residencia está más acorde con la naturaleza del IRPF.

La norma hace referencia a que el sujeto pasivo tenga su principal fuente de intereses económicos directamente o indirectamente en España. Así, si el sujeto que reside fuera de España tiene, por ejemplo, participaciones en sociedades que operen en España la Administración tributaria podría considerar que la persona física es residente en territorio nacional y tributar por obligación personal.

Se podría pensar que en este supuesto hay una presunción absoluta. La presunción legal absoluta partiría de que la persona física que tenga el núcleo de intereses en España se presume que tiene su residencia en España para poder gestionarlo físicamente o a través de terceras personas.

Es difícil discernir en este caso, si estamos ante un supuesto de presunción absoluta, o bien, ante una norma sustantiva de prevención del fraude tributario.

El último párrafo del artículo 9.1 de la LIRPF sí recoge una presunción *iuris tantum* de carácter legal al disponer el mismo que: "Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Esta norma de carácter presuntivo plantea una serie de cuestiones que a veces no son fáciles de resolver.

8. Cfr SANCHEZ PINO, A. *Presunciones y Ficciones en el IRPF*. Universidad de Huelva; 1995; pág 263

9. Vid TEAC 8/10/1999. En el mismo sentido, la SAN 20/2/2008 recoge el caso de un sujeto que alega residir en Andorra, y aporta el certificado consular, carnet de la seguridad social andorrana, carnet de conducir expedido en Andorra y escritura de compraventa de una vivienda en dicho principado. La Audiencia otorga gran valor probatorio al extracto de una cuenta corriente de una entidad bancaria establecida en dicho territorio, de cuyos movimientos pueden inducirse constantes consumos habituales del sujeto en Andorra, estimando así acreditado que reside habitualmente en Andorra.

10. Vid DGT 8/3/2010

11. A veces el centro de intereses del contribuyente puede restringir el concepto de residencia efectiva como el caso del Conseil de Etat, en el caso de Larcher de 3/11/1995 en el que no consideró como residente a un matrimonio en Francia durante más de 183 días para acompañar a un familiar enfermo. Cfr FALCON y TELLAR Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas. *QF*, nº3, 1997, pág 7.



Este hecho de residencia extendida durante 4 años en un país calificado como de paraíso fiscal presenta dudas de constitucionalidad en la medida en que no se admite la prueba de una vinculación efectiva con el territorio de que se trate, ni que se han roto los vínculos con España e ignora que se pudiera pagar más impuestos en el nuevo país de residencia

Del precepto transcrito se infiere que el legislador regula una norma de prevención del fraude fiscal. Atendiendo al aspecto teleológico de la norma se aprecia que el legislador considera que si uno de los cónyuges reside fuera de España y el otro cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores residen en España, entonces se presume que la unidad familiar reside en España y, por tanto, el cónyuge que alega residir en el extranjero tendrá la consideración de contribuyente del IRPF salvo que desvirtúe la presunción relativa¹².

El contribuyente podría enervar el hecho consecuencia de la presunción *iuris tantum* aportando los medios de prueba necesarios para desvirtuar la presunción incidiendo de nuevo en el certificado de residencia fiscal como prueba fundamental.

Sin embargo, antes de accionar frente al hecho presunto habría que analizar el hecho base de la presunción a ver si ésta es operativa.

La norma presuntiva trata de conjugar dos conceptos para ser aplicable: en primer lugar toma como referencia el concepto de unidad familiar con residencia en España y en segundo lugar, la dependencia económica de los miembros de esa unidad familiar excepto la del contribuyente que reside en el extranjero.

Atendiendo al concepto de dependencia económica, para que sea operativa la norma presuntiva se exige que el cónyuge residente en España no tenga ingresos o sean éstos, insuficientes para mantener a los hijos menores de edad que dependan del contribuyente que reside en el extranjero¹³. Además llama la atención que en el hecho base de la presunción no se tenga en cuenta a los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a la patria potestad prorrogada o rehabilitada ya que éstos forman parte del concepto fiscal de unidad familiar precisamente por la dependencia que muestran hacia sus progenitores¹⁴.

La cuestión a dilucidar es cuando se entiende que los hijos menores de edad no dependen del progenitor que reside en el extranjero. La primera idea que surge, es que los menores estén emancipados y no convivan en la misma vivienda del progenitor que reside en España¹⁵.

La respuesta al último enunciado parece bastante clara a tenor de uno de los supuestos en los que no se forma parte de la unidad familiar desde la normativa tributaria. En este sentido, el artículo 82.1.2º LIRPF en relación a los

12. El artículo 6.3 Ley 44/1978, de 8 de septiembre disponía que "Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar".

13. De la literalidad del precepto parece desprenderse que el cónyuge que reside en España no ejerce una actividad laboral o si la ejerce no es suficiente para el mantenimiento de sus hijos, sin embargo, la dependencia que fija el precepto no va ligada directamente a los ingresos de los progenitores sino a la de los hijos menores de edad.

14. Vid artículo 82.1.b LIRPF

15. El artículo 319 Cc dispone que: " Se reputará para todos los efectos como emancipado al hijo mayor de dieciséis años que con el consentimiento de los padres viviere independiente de éstos. Los padres podrán revocar ese consentimiento".

hijos que no forman parte de la unidad familiar dispone que: "Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos". Al no formar parte de la unidad familiar en el caso descrito, éstos no deben tomarse en cuenta para la aplicación de la presunción de residencia en España.

Otra cuestión, que podría ser objeto de controversia es sí, el cónyuge que reside en el extranjero, lo hace con sus hijos menores permaneciendo la residencia del otro cónyuge en España. En este caso, a tenor de la literalidad de la norma, no debería aplicarse la presunción de residencia porque en la estructura de la norma presuntiva, el hecho base, parte del cónyuge y sus hijos menores de edad que dependan de aquél, siempre que todos ellos residan en España. Sin embargo, en mi opinión, si el cónyuge residente depende económicamente del contribuyente no residente, entonces sí sería de aplicación la presunción *iuris tantum*.

En igual sentido, si el cónyuge que reside en el extranjero lo hace con algunos de sus hijos menores y el otro con los restantes hijos, sería factible de aplicar la presunción, pues hay algunos hijos menores que económicamente dependen de aquel residen en España con su cónyuge.

Se plantea también la posibilidad de un matrimonio sin hijos en el que un cónyuge resida en el extranjero y el otro, que depende económicamente de aquél, en España. En este supuesto, atendiendo al concepto de unidad familiar en el IRPF parece factible que se aplique la presunción de residencia por la Administración tributaria. En caso contrario, se estaría discriminando a los matrimonios con hijos respecto a los que no los tienen.

Dentro de las muchas situaciones familiares que podrían darse y que sin duda pueden afectar a la presunción de residencia se producen en el caso del fallecimiento de uno de los cónyuges con hijos menores a su cargo. Estos hechos conllevarían a plantearse como operaría la presunción de residencia regulada en el IRPF.

En los casos de separaciones matrimoniales se rompe el concepto de unidad familiar al que se refiere la norma presuntiva-aun cuando puedan formar una unidad familiar en el IRPF- no siendo operativa la presunción de residencia, o bien, en el supuesto de que el contribuyente supérstite (porque su cónyuge ha fallecido) reside en el extranjero y sus hijos menores en España, se plantea, si sería de aplicación la presunción de residencia¹⁶. A tenor de la dicción literal, si lo enfocamos a través del concepto de unidad familiar del precepto no parece factible que sea de aplicación el nexo que regula la presunción puesto que éste toma como requisito el vínculo familiar del matrimonio.

En cuanto a la estructura de la presunción legal, el hecho base del que parte la presunción se basa en que el cónyuge e hijos menores de edad que dependan del contribuyente residan en España. A partir de ahí, se presume que el contribuyente que alega residir en el extranjero se considere fiscalmente residente en territorio español.

El contribuyente podría accionar frente a la presunción tratando de desvirtuar el hecho consecuencia aportando un certificado de residencia fiscal en otro Estado. También cabría la posibilidad de accionar frente al hecho base, es decir, demostrar a la Administración tributaria que el cónyuge e hijos menores no residen en España, siempre, claro está, que la Administración tributaria no tenga verificado y constatado el hecho base.

16. En el supuesto del cónyuge viudo que alega residir en el extranjero y sus hijos menores en España, es una situación en la que es muy probable que en la situación descrita, el cónyuge viudo resida efectivamente en territorio español.



Dentro de las muchas situaciones familiares que podrían darse y que sin duda pueden afectar a la presunción de residencia se producen en el caso del fallecimiento de uno de los cónyuges con hijos menores a su cargo

4. Residencia fiscal en España por determinada condición laboral

El artículo 28 de la OCDE para el Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas contiene una disposición que tiene por finalidad garantizar a los miembros de las misiones diplomáticas y oficinas consulares la aplicación al amparo de las disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición de un trato al menos tan favorable como aquel al que tienen derecho conforme al derecho internacional o a los acuerdos internacionales especiales. Sin embargo, con el fin de evitar desgravaciones impositivas no deseadas los Estados contratantes podrán adoptar bilateralmente que el Estado receptor no someta a imposición a la renta o el patrimonio obtenido en dicho territorio. De esta manera queda reservado al Estado que acredita a sus funcionarios, la posibilidad de someter a imposición sus rentas y patrimonios por obligación personal.

El artículo 10 de la LIRPF dispone: "A los efectos de esta Ley se considerará contribuyentes las personas de nacionalidad Española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de:

- a. Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- b. Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellos adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- c. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- d. Funcionario en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular".

La naturaleza jurídica del precepto se encuadra en una ficción que trata de desvirtuar la permanencia física durante más de 183 días en un país extranjero, es decir, estamos ante un precepto específico de residencia que se superpone al concepto general de residencia del artículo 9 LIRPF. Para ello, el legislador regula una ficción creando una nueva realidad jurídica de residencia que se traduce en que determinados cargos públicos de representación internacional del Estado español en otros Estados se consideren residentes fiscalmente en España.

Estas personas que ejercen sus cargos públicos en el extranjero no serán gravados en el Estado donde físicamente presten sus servicios pero se verán sometidos a la progresividad del IRPF por la rentas que perciban a nivel mundial.

Por cuestiones de coherencia fiscal no se aplica lo dispuesto en este precepto cuando:

1. El precepto en cuestión aclara que cuando las personas que adquieren la condición de funcionarios o de cargos público, ya estuviesen residiendo en extranjero con anterioridad no están sometidas a tributar por obligación personal.

Además se hace referencia a la residencia previa en el extranjero sin que tenga que coincidir con el país en el que empieza a prestar servicios públicos en representación del Estado español.

2. De igual manera el artículo 10.2.b en relación al cónyuge e hijos menores dispone: "En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo".

Como colofón a este apartado hay que matizar que este criterio de residencia a los funcionarios españoles que presten servicios internacionales sigue el criterio de la nacionalidad, discriminando entre nacionales y extranjeros en sentido inverso.

Esta situación es prohibida por el Derecho de la Unión Europea que persigue que no existan diferencias tributarias por razón de la nacionalidad.

5. Ficción en la tributación opcional de los contribuyentes residentes en Estados de la Unión Europea

La normativa que regula la tributación sobre la renta de los no residentes introduce *ex novo* la posibilidad de que las personas físicas que residan en otros estados de la Unión Europea puedan declarar como contribuyentes según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁷.

Sin embargo, la norma no siempre es permisiva a que los sujetos puedan optar a tributar como residentes; con ello queremos decir que para que los sujetos puedan optar a la referida tributación se exigirán requisitos de tipo espacial y cuantitativos.

Con relación al primero de los requisitos se exige que el contribuyente no residente en territorio nacional lo sea en otro Estado de la Unión Europea y éste no esté calificado fiscalmente como un paraíso fiscal. Respecto al aspecto cuantitativo la norma requiere que de la totalidad de los ingresos del trabajo personal y de las actividades económicas que percibiere el sujeto, al menos el 75% hubiesen sido obtenidos en territorio español¹⁸. En este supuesto, la norma ignora la no residencia del sujeto y permite la tributación como residente en el IRPF, es decir, el precepto finge para los casos en que así lo desee el sujeto, la residencia en territorio español permitiéndole tributar en el IRPF.

El motivo por el que el legislador establece esta opción fiscal se debe fundamentalmente a favorecer a través de los beneficios fiscales regulados en la norma tributaria a los residentes en la Unión Europea que desarrollen actividades económicas o trabajos por cuenta ajena en España y la cuantía de los ingresos percibidos por tales conceptos se

17. Vid art 46 RDL 5/2004 del TRIRNR.

18. El artículo 21.3 RD 1776/2004, de 30 de julio (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes), prevé la posibilidad de que la unidad familiar del contribuyente tribute con arreglo a las normas del IRPF. Para ello se exige que el cónyuge y los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea; además la suma de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas en conjunto de toda la unidad familiar deben haber sido percibido al menos en un 75 % en territorio nacional y, por último, que la solicitud sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o, en su caso, por sus representantes legales.

equiparen a los obtenidos por cualquier residente en nuestro país; salvaguardando, por otra parte, el principio de no discriminación fiscal.

6. Variaciones patrimoniales asociadas al cambio de residencia

Como consecuencia del proceso de globalización económica que está experimentando todos los países, los operadores económicos, es decir, las personas físicas y jurídicas intentan buscar nuevos estados donde establecerse para maximizar sus beneficios o simplemente para intentar obtenerlos. El hecho de emigrar a otros países, significa abandonar una residencia para adquirir otra en otro país que posiblemente muestre diferencias en muchos aspectos como en la política, económica o social que pueden llegar a ser significativas.

En el ámbito tributario, algunos Estados miembros y determinados países terceros han establecido en sus sistemas fiscales los denominados impuestos de salidas, con el fin de mantener la soberanía fiscal del Estado origen y evitar que las plusvalías sean gravadas en el estado de inmigración. Por otra parte, también es un método óptimo para evitar la evasión fiscal.

Estos impuestos se devengan cuando la persona física abandona la residencia de un país para establecerse en otro y gravan las rentas devengadas pero pendientes de imputar¹⁹. Este sistema de tributación puede dar lugar a una doble imposición a nivel internacional porque en los convenios bilaterales para corregir los supuestos de doble imposición no suelen recoger esta forma de tributación adelantada en el Estado de origen y posteriormente en el Estado de inmigración cuando se materialicen las ganancias de capital.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en diversos pronunciamientos considera el *exit tax* contrario al artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en cuanto condiciona la libertad de movimiento de las personas entre países de la Unión Europea.

Sin embargo, hay que matizar que el TJUE no prohíbe los impuestos a la emigración en general, sino que matiza su aplicación que, en todo caso, deberá respetar determinar situaciones y sujetarse a reglas que resulten proporcionales al fin que persiguen.

De esta manera, los impuestos de salida pueden ser compatibles con el derecho comunitario, siempre y cuando la restricción a la libertad de establecimiento que los mismos comportan se halle justificada y las medidas desarrolladas para su consecución se adecuen al principio de proporcionalidad.

Desde un estudio de los principios jurídicos materiales que en el ámbito tributario preconiza la Constitución Española hay, en mi opinión, dos principios que pueden resultar transgredidos.

En primer lugar, el principio de capacidad económica resulta lesionado porque el hecho de gravar una manifestación de riqueza futura atenta contra el criterio de tributación de la renta disponible. En segundo lugar, también se podría transgredir el principio de igualdad tributaria porque al otorgar un trato fiscal diferente a sujetos que se encuentran en la misma situación, dado que se grava de forma inmediata a los sujetos que trasladen su residencia a un estado tercero, en comparación con los que conservan su residencia en España, cuyas ganancias patrimoniales sólo serán gravadas cuando se hayan realizado efectivamente²⁰.

19. Cfr TERRA,BJ; WATEL, P. European tax law. Wolters klumer; 2008; pág 392

20. Cfr RIBES RIBES; A. "Un nuevo *exit-tax* en el ordenamiento español: El artículo 95bis IRPF". *Crónica Tributaria* nº 154; 2015; pags 124-128



Estos impuestos a la emigración pueden ser útiles para combatir el fraude fiscal, pues en ocasiones el contribuyente puede realizar estancias cortas en otro Estado con el propósito de enajenar su cartera de valores en el Estado de inmigración con tipos impositivos más bajos para después regresar a su Estado de origen

Por otra parte, estos impuestos a la emigración pueden ser útiles para combatir el fraude fiscal, pues en ocasiones el contribuyente puede realizar estancias cortas en otro Estado con el propósito de enajenar su cartera de valores en el Estado de inmigración con tipos impositivos más bajos para después regresar a su Estado de origen.

A partir del 1 de enero de 2015 se introduce un nuevo supuesto de ganancia patrimonial que toma como presupuesto legal el cambio residencia de las personas físicas cuando éstas son propietarias de participaciones en empresas durante un período considerablemente largo como para entender que las plusvalías se han generado en territorio nacional²¹.

En España se aplica el *limited exit taxes* que supone que el impuesto de salida se aplica sólo sobre determinados bienes, generalmente los valores mobiliarios²².

Esta forma de tributación se basa en el *exit tax* o impuesto de salida y lo que se sujeta a imposición son las plusvalías latentes que hayan generado determinados valores con el paso del tiempo.

En este sentido, el artículo 95bis.1 LIRPF dispone que: "Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias²³:

- a. Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo (valores que coticen o no en bolsa y acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva) exceda, conjuntamente, de 4000.000 de euros.

21. En el aspecto temporal, como esta medida tributaria entró en vigor a partir del 1/1/2015 y que la ganancia patrimonial tácita se imputa al último período impositivo en el que el sujeto pasivo fue residente, debe entenderse que la tributación por las ganancias patrimoniales latentes o no realizadas por cambio de residencia sólo será posible en la medida en que el último período impositivo de residencia en nuestro país sea el ejercicio 2015 o posterior porque en caso contrario la norma podría tener efectos retroactivos.

22. Algunos Estados aplican el *general exit taxes* que someten a imposición todo tipo de bienes que presenten plusvalías latentes, en otros Estados se aplica el *trailing taxes*, que a diferencia del *exit tax*, este gravamen se devenga una vez que haya operado el cambio de residencia en el otro Estado. Por último también se aplica en algún Estado el *recapture or clawback of tax deductions*, en el cual cuando un determinado contribuyente ha disfrutado de determinados beneficios fiscales en relación a un determinado diferimiento, si cambia de residencia tendrá que devolver al estado de origen tales cantidades. Esta situación se da fundamentalmente en los supuestos en que la persona física haya contratado un plan de pensiones.

23. A tenor de DGT 13/10/2015 el último período impositivo que deba declararse por el IRPF está excluido del cómputo de dichos quince períodos, así como del número de diez períodos en los que, al menos, se debe haber tenido la condición de contribuyente del IRPF.

- b. Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere la letra b)''.

El precepto desde la mecánica de la liquidación del impuesto, presenta el problema del error de salto que no es susceptible de ser subsanado con el artículo 56.3 de la LGT ya que no se trata de tramos impositivos.

Del primer punto del precepto se infiere que el legislador es más exigente con el sujeto pasivo que cambia de residencia cuando éste tiene un gran control en los fondos propios de la entidad en la que participa²⁴.

Hay que entender que el concepto de contribuyente asociado al cambio de residencia no sólo se aplica a la persona física que ha residido en España más de 183 días sino también a aquellos sujetos que residiendo en el extranjero tengan que tributar obligatoriamente por obligación personal por razón del cargo público que desempeñan en otro país. No sería de aplicación el *exit tax* a aquellas personas físicas que a pesar de residir en el extranjero la norma del IRPF les da la opción de tributar por obligación personal.

Esta tributación de las ganancias de patrimonio latentes no pretende ser una barrera para la entrada de personas que de forma temporal deseen residir en España. Por esta razón se exige un tiempo de residencia significativo que actualmente se fija en 10 años durante los últimos 15 años antes del cambio de residencia para que puedan tributar las ganancias latentes en el supuesto del cambio de residencia.

En el caso de que el contribuyente cambie de forma temporal y por motivos laborales a un país que no tenga la consideración de paraíso fiscal o, por cualquier otro motivo, siempre que el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa petición del contribuyente, se aplazará por la Administración pública el pago de la deuda tributaria.

En el supuesto de que el sujeto adquiera la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria quedará extinguida, así como los intereses devengados aunque no, el coste del reembolso de las garantías²⁵.

El precepto habla de la transmisión de la titularidad de las acciones o participaciones desde un punto de vista totalitario. Sin embargo, si se transmiten parcialmente la titularidad de las acciones o participaciones, se supone que se anularía parcialmente la deuda tributaria así como los intereses devengados.

En el caso de contribuyentes que emigraron a terceros países y tuvieron que ingresar la deuda tributaria correspondiente al *exit tax*, si adquirieran de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad

24. El hecho de tener una participación superior al 25 por ciento, permite al sujeto pasivo capitalizar o descapitalizar a la entidad con el objeto de disminuir el valor de mercado de las acciones o participaciones.

25. En el supuesto de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación a cinco años adicionales siempre que se justifique la circunstancia de la prórroga de la estancia.

de los títulos valores, podrán presentar una autoliquidación rectificativa frente a la Administración para recuperar la deuda tributaria ingresada, pero sin los intereses de demora devengados desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución²⁶.

Desde la mecánica de la liquidación del impuesto, las ganancias patrimoniales sujetas a tributación como consecuencia de cambios de residencia se integran en la base imponible del ahorro junto a las variaciones patrimoniales provenientes de las transmisiones de bienes y derechos del sujeto.

De la dicción del precepto sólo se regula las ganancias patrimoniales no dando opción a compensar las posibles pérdidas patrimoniales pendientes de realización²⁷.

Por último, en el precepto se recoge varios supuestos de extensión de la residencia al sujeto que cambia su residencia a un país dentro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. En este supuesto la ganancia patrimonial tributaría cuando en el plazo de diez años siguientes al último que deba declararse por este impuesto, concorra alguna de las siguientes situaciones: en primer lugar, que las acciones o participaciones se transmitan inter-vivos, en segundo lugar, que el contribuyente deje de ser residente en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo y en tercer lugar, que el contribuyente incumpla su obligación de comunicar determinada información a la Administración tributaria.

Estos tres últimos supuestos tienen la naturaleza del *trailing tax*, caracterizada por gravar rentas futuras y, a diferencia del *exit tax*, aplicable con posterioridad al cambio de residencia del contribuyente. Existe, por lo tanto, una extensión del poder de sujeción basado en la ficción de considerar que, durante un cierto período de tiempo, el emigrante continúa siendo residente del Estado de origen²⁸.

7. Residencia fiscal autonómica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las Comunidades Autónomas desde la promulgación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) han ido recibiendo competencias normativas en el IRPF. Actualmente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de Régimen Común se ceden competencias normativas y de recaudación a las CCAA así como se fijan los criterios de conexión entre las CCAA para determinar en que territorio autonómico se entiende producido el devengo de un determinado impuesto.

Conforme a lo anterior, el artículo 46 Ley 22/2009 establece que las CCAA pueden incrementar o disminuir el mínimo por contribuyente, descendiente o ascendiente, igualmente tienen la potestad de establecer una tarifa tributaria autonómica para la base liquidable general del IRPF. Además tienen la posibilidad de modificar ciertas deducciones por circunstancias familiares y para inversiones no empresariales.

26. La solicitud de rectificación de la autoliquidación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo que deba declararse por este impuesto.

27. Esta situación no parece, en mi opinión, muy acorde con el principio de capacidad económica.

28. Desde la mecánica de la liquidación del impuesto si se incumplen los requisitos del apartado 6 del artículo 95 bis LIRPF la ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora, ni recargo de ningún tipo.

La existencia de diferencias fiscales entre las distintas CCAA puede provocar determinadas estrategias fiscales por parte de los contribuyentes con el propósito de reducir la cuota tributaria. Esta situación provoca que a algunos contribuyentes les interese fijar su residencia fiscal en la CCAA que le pueda reportar mayor ahorro fiscal. Sin embargo, la utilización por el legislador de normas adjetivas y sustantivas para combatir determinadas estrategias fiscales de carácter territorial por parte de los contribuyentes del IRPF con un fin que no puede calificarse como económica válido debe hacerse con ciertas cautelas.

El legislador fiscal debe tener en cuenta que estas actuaciones preventivas en la comisión de fraude tributario deben afectar a la posición jurídica básica del deber de contribuir.

En este sentido, la STC 150/1990 establece que: "La igualdad absoluta no es uniformidad absoluta, ya que no sería incompatible con el principio de autonomía financiera que la Constitución Española reconoce a las comunidades autónomas y a las corporaciones locales y que puede justificar una cierta desigualdad en la carga fiscal existente en cada territorio, sin que ello atente contra la generalidad e igualdad tributaria".

A tenor de lo establecido por el Tribunal Constitucional el hecho de que las personas físicas trasladen la residencia fiscal alegando un motivo fiscal, a priori, debe considerarse fiscalmente legítimo, salvo que estos cambios territoriales sean realizados de forma artificiosa o impropia, que es lo que el legislador pretende combatir para preservar el poder financiero de cada CCAA y hacer efectivo el principio de solidaridad fiscal²⁹.

La norma del IRPF establece una serie de reglas, presunciones y ficciones tendentes a prevenir un posible fraude de Ley.

El artículo 72 de la LIRPF dispone que: "A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una CCAA:

1. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual".

En esta primera parte del precepto se hace referencia al período de permanencia en una determinada CCAA, sin especificar el número de días del año en que la persona física debe residir en una determinada CCAA ni tampoco aclara qué se entiende por el concepto de permanencia.

Respecto al número de días que fija la norma para determinar la residencia de un sujeto en una concreta CCAA se separa parcialmente de la establecida en el artículo 9 de la LIRPF en la que se exige la residencia durante más de 183 días en territorio español para considerar a la persona física residente en territorio nacional. En el caso de establecer la residencia en una determinada CCAA, tan sólo se exige el mayor número de días del período impositivo, por lo que es posible que permaneciendo durante un período inferior a 183 días en una determinada CCAA, sea ésta, la que marque la residencia fiscal autonómica de una persona física³⁰.

29. El principio de solidaridad tal como recoge el artículo 138 de la Constitución Española establece que corresponde al Estado velar por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. Se puede decir que el principio de autonomía financiera se encuentra subordinado al de solidaridad.

30. A título ilustrativo, si un contribuyente alega residir en tres CCAA, la residencia fiscal la tendrá en aquella CCAA en la que haya permanecido durante más días del año.



Habría que establecer convenios para evitar la doble imposición y concretar los criterios de residencia en relación al IRPF, todo ello, en espera a un avance en la armonización en la imposición directa en la Unión Europea o bien, a la aprobación de un Tratado multilateral que dé estabilidad y seguridad jurídica internacional sobre los criterios de sujeción fiscal de las personas físicas en el IRPF

Al igual que el artículo 9 LIRPF se computarán las ausencias temporales sin dar opción al sujeto a probar su residencia efectiva en otro territorio autonómico.

La negativa de la norma tributaria a probar que las ausencias temporales sean justificadas puede deberse a las posibles estrategias fiscales de los personas físicas tendentes a disminuir su tributación, lo que conllevaría numerosos expedientes de fraude de ley que complicarían la labor de los órganos de inspección³¹.

No obstante, si hay elementos de pruebas que señalen un efectivo cambio de residencia a otra u otras comunidades autónomas como por ejemplo, por un cambio laboral, como consecuencia de un tratamiento de una enfermedad o cualquier otro que por su índole e importancia justifique su residencia en otra Comunidad Autónoma, la Administración tributaria tendría que aceptarlo.

El mismo precepto establece una presunción legal *iuris tantum* en la cual se presume, salvo prueba en contra, que una persona física tiene su permanencia jurídica en una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual. El legislador, desde mi punto de vista acierta en considerar el *status loci* de la vivienda habitual como lugar donde el sujeto se supone que convive con su familia y, por ende, constituye su residencia efectiva.

Este medio probatorio puede desvirtuarse sí, por ejemplo, el sujeto alega que por motivos laborales se ha desplazado a otro territorio y está viviendo en una piso de alquiler y que, por lo tanto, constituye su vivienda habitual, aún incluso, cuando el sujeto esté practicando deducciones en la cuota tributaria del IRPF por la adquisición de la vivienda habitual³².

El propio artículo 72.1.2º LIRPF viene a decir, que si no es posible determinar la permanencia en una determinada CCAA, se atenderá al lugar donde el sujeto tenga su principal centro de intereses, considerando como tal, el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF determinado por los siguientes componentes:

- a. Rendimiento del trabajo, que se entenderá obtenido donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b. Rendimiento del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que estos radiquen.
- c. Rendimientos de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

31. A nivel autonómico es más fácil alegar nuevas permanencias en otras Comunidades Autónomas a través de personas que residan cerca del territorio autonómico donde esté el sujeto pasivo y que tengan algún lazo familiar.

32. Más dudas podrían plantearse, si el sujeto alega vivir en el inmueble de un amigo o pariente ya que podría deberse a planificaciones fiscales tendentes al fraude de ley.

El criterio general que fija la norma se basa en las rentas reales que conforma la base imponible general del IRPF a las que añade un componente de la base imponible del ahorro como son las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles, posiblemente, porque estos bienes recogen una parte importante del ahorro personal durante un largo período de tiempo.

Habría que realizar algunas matizaciones referentes a los criterios alternativos fijados por la norma para determinar la residencia en una determinada CCAA.

En primer lugar, es posible que los cónyuges residan en distintas CCAA y decidan presentar una declaración conjunta en el IRPF. En este caso, el criterio de conexión territorial establece que la CCAA competente para la presentación y recaudación de la parte de la cuota tributaria cedida por el Estado es donde resida el cónyuge que tenga la parte de la base imponible del IRPF más alta.

En primer lugar, hay que puntualizar que el precepto recoge el concepto de rendimiento sin diferenciar, si éste es el íntegro o el neto. En el supuesto de que el legislador se esté refiriendo al rendimiento neto habría que distinguir, si se refiere al rendimiento reducido en el caso de que la renta se haya generado en un período superior a dos años³³.

Tampoco el precepto aclara si el rendimiento que se considera puede tener carácter negativo, ya que si así fuese, habría que realizar compensaciones entre los distintos rendimientos y la posible ganancia patrimonial en la transmisión de un inmueble en el caso de que la hubiera.

En mi opinión, el legislador al referirse a los rendimientos del trabajo, capital inmobiliario y de las actividades empresariales y profesionales lo hace tanto en su sentido positivo como negativo ya que sí precisa, que en el caso de enajenación de bienes inmuebles sólo debe tomar en cuenta las posibles ganancias patrimoniales. Además, el precepto anima, en mi opinión, a operaciones de abuso del derecho tales como la previa adquisición de un inmueble en la CCAA en que el sujeto quisiera residir para posteriormente enajenarlo y con la plusvalía obtenida si fue adquirido a bajo precio justificar su residencia en la CCAA deseada.

El precepto como cierre a los criterios para fijar la residencia en una determinada CCAA considera el lugar donde la persona física tuviese su última residencia declarada a efectos del IRPF.

La norma establece en este caso una *factio iuris* al considerar como residencia fiscal el lugar donde el sujeto al presentar la autoliquidación del IRPF declarase su domicilio fiscal. El legislador, ignora por completo la posible residencia real de la persona física, acogiendo a la fijada en una declaración administrativa como puede ser una autoliquidación del IRPF³⁴.

El mismo precepto establece una serie de supuestos que tratan de impedir situaciones de falsa residencia con la intención de obtener una menor tributación efectiva. El precepto para prevenir situaciones de fraude de ley articula una serie de presunciones legales que admiten la prueba en contra.

El artículo 72.3 LIRPF dispone que: "No producirán efectos los cambios de residencia que tengan por objeto principal una menor tributación efectiva en este impuesto.

33. Actualmente la LIRPF establece para los rendimientos generados en más de dos años, excepto para los del capital mobiliario, una reducción del 30% de su importe.

34. Puede ser que un sujeto por determinadas circunstancias dejase de percibir rentas o si las percibiese, en cuantía menor a la que la LIRPF obliga a declarar. Conforme más tiempo transcurra desde la presentación de la última declaración del IRPF más probabilidad existe que una persona física pueda residir en otra CCAA.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada, durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización”.
- b. Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.
- c. Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a la que se refiere el apartado a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos”.

Con carácter general el precepto establece una presunción *iuris et de iure* que juega a favor del contribuyente que decide cambiar su residencia autonómica, siempre que permanezca en la nueva de forma continuada durante un período de, al menos, tres años. El legislador considera que la residencia física en una CCAA durante un período prolongado de tiempo es un hecho que disipa cualquier estrategia artificiosa tendente al ahorro fiscal. Lo que resulta extraño, es que se articule una presunción legal absoluta en *pro* del contribuyente ya que lo habitual es que estas normas procesales faciliten la actividad probatoria de los órganos tributarios. En este sentido, en mi opinión, corresponde al órgano tributario recabar las pruebas de que el sujeto ha incumplido los requisitos para justificar fiscalmente la nueva residencia, al menos en lo referente a la comprobación del importe declarado en las bases imponibles del IRPF en las distintas CCAA.

Analizando su estructura normativa de la norma procesal, el supuesto base del que parte el nexo lógico viene definido por la permanencia continuada durante tres años en una CCAA para que a través de un nexo lógico se considere como hecho presunto o final la consideración de que la persona física tiene la residencia fiscal en una determinada CCAA a la que se desplazó.

Sin embargo, en mi opinión esta presunción sin posibilidad de prueba en contra podría desvirtuarse con otro párrafo del mismo precepto. En concreto, el artículo 72.5 LIRPF dispone que: “Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el artículo 9 de esta Ley se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residen habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellos”.

A tenor de lo dispuesto en este apartado del precepto, aun cuando la persona física alegue que ha permanecido en una determinada CCAA durante, al menos, tres años, si su cónyuge e hijos menores que dependan de aquel residen en otra CCAA, la Administración tributaria podría requerir al sujeto para que demuestre con pruebas fehacientes de que realmente reside en la CCAA en la que alega mantener su residencia.

En la letra a del artículo 73.2 hay que matizar que en el caso de tributación conjunta y a los solos efectos de comprobar la situación de si la base imponible es superior al 50 % respecto a la del año anterior, bastaría que la base imponible de alguno de los cónyuges cumpla con lo que previene la norma del IRPF para que se aplique la norma de prevención del fraude de ley a nivel autonómico.

En el aspecto volitivo el artículo 73.2.a lo que hace es prevenir de aquellas situaciones en la que los contribuyentes con bases imponibles negativas en el IRPF traten de compensar estos importes con bases imponibles positivas. Esta

estrategia fiscal se basa en que los sujetos intenten cambiar la residencia a otras CCAA en las cuales estructura del IRPF cuente con menos beneficios fiscales³⁵.

El apartado b del artículo 73.2 previene de cambios de CCAA con el único objeto de disminuir su tributación efectiva. Este apartado está centrado en la cuota tributaria del IRPF. Posiblemente a los contribuyentes les interese desplazarse a CCAA en la cual la tarifa impositiva autonómica sea más baja o bien las deducciones sean más altas.

El tercer supuesto no tiene en cuenta directamente los cambios en la tributación como consecuencia de los cambios de residencia en otras CCAA. El apartado c) del artículo 73.2 considera que los cambios de residencia a otra CCAA y en un plazo no superior a dos años retornar a la CCAA donde el sujeto pasivo tenía su residencia originaria, es motivo para presumir que la persona física tiene como objetivo, disminuir la factura impositiva en el IRPF.

Este apartado, en mi opinión, es el que más controversia puede generar ya que opera bajo la presunción de que hay un cambio positivo en la fiscalidad del sujeto cuando en realidad puede que no se altere la tributación efectiva.

8. Conclusiones

El concepto de residencia fiscal en el IRPF está relacionado directamente con la soberanía fiscal de los estados. Estos en su afán de mantener sus objetivos de recaudación generan discriminaciones fiscales en los sujetos pasivos de impuestos que gravan las rentas de las personas físicas, al negarles a éstas en ciertos casos el acceso a ciertos beneficios fiscales o ayudas públicas o, simplemente, a no poder ejercer la opción a tributar de forma conjunta en el IRPF cuando uno de los cónyuges resida fiscalmente en otro país.

Por este motivo, habría que establecer convenios para evitar la doble imposición y concretar los criterios de residencia en relación al IRPF, todo ello, en espera a un avance en la armonización en la imposición directa en la Unión Europea o bien, a la aprobación de un Tratado multilateral que dé estabilidad y seguridad jurídica internacional sobre los criterios de sujeción fiscal de las personas físicas en el IRPF.

El hecho de que el Tribunal Constitucional admita cierta desigualdad tributaria a nivel autonómico para preservar el poder financiero de las comunidades autónomas justifica que las personas físicas ejerciten una economía de opción a nivel autonómico en el IRPF. No obstante, cuando para obtener un ahorro fiscal los contribuyentes del IRPF planifiquen cambios territoriales de forma artificiosa y sin un motivo económicamente válido deben practicarse las correcciones fiscales pertinentes para evitar las deslocalizaciones de capitales y la lesión al principio de solidaridad interterritorial.

35. Este supuesto también es aplicable cuando el contribuyente del IRPF tenga beneficios fiscales pendiente de aplicar como la de los planes de pensiones.

Revista Técnica Tributaria

JURISPRUDENCIA NACIONAL





Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 de mayo de 2017, rec. 841/2017

Ponente: Rafael Fernández Montalvo

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción por vivienda habitual.

Se cuestiona en esta Sentencia la reducción del 95% por adquisición de la vivienda habitual del causante cuando éste se traslada a la vivienda del pariente causahabiente por razones de enfermedad. Se entiende causa justificada y se reconoce al contribuyente el derecho a aplicar la reducción.

Fundamentos de derecho

TERCERO: (...)

En una y otras se trata de parientes contemplados en el artículo 20.2.c), párrafo tercero, LISD que tienen derecho a la reducción del 95%, con el límite establecido de 122.606,47 €, para cada heredero, en la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona fallecida. En ellas, también, se cuestiona la pérdida o no de la condición de vivienda habitual como consecuencia del traslado del causante a la vivienda del pariente causahabiente por razones de enfermedad. Y los fallos contradictorios de la recurrida y las contradictorias son el resultado de aplicar doctrinas distintas sobre la interpretación del precepto, que procede unificar en el presente recurso.

El concepto de vivienda habitual no aparece en la LISD, por lo que ha de atenderse a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, expresamente, se refiere a ella. Y así el artículo 41 bis del Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (como antes el artículo 51.1 del Reglamento de 1999), define la vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones en los siguientes términos “[...] se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas”.

Pues bien, en el ámbito de “otras causas análogas justificadas” del traslado que no hacen perder al inmueble la consideración de vivienda habitual ha de incluirse la enfermedad acreditada que obliga al cambio de residencia, máxime cuando el fallecimiento sobreviene durante y como consecuencia de dicha enfermedad.

(...)

Obviamente, como regla general, la convivencia entre causante y causahabiente, exigida por el artículo 20.2.c), tercero, LISD, ha de desarrollarse en la originaria vivienda del causante porque, en caso contrario, dejaría de ser habitual. Ahora bien, en los supuestos en los que concurre alguna de las causas justificadas que atribuye la condición de vivienda habitual al nuevo domicilio, después del traslado, será en éste donde ha de tener lugar la convivencia requerida.



Tribunal Supremo. Sala tercera, Sección 2ª

Sentencia de 20 de abril de 2017, rec. 1172/2016

Ponente: Rafael Fernández Montalvo

Procedimiento sancionador. Elemento subjetivo. Culpabilidad.

El recurrente trata de impugnar la sanción mediante la exclusión de la culpabilidad a través de una supuesta interpretación razonable de la norma. Al tratarse la liquidación de una relación socio-sociedad, el Tribunal acepta la conexión entre la intencionalidad y los hechos probados de ésta relación.

Fundamentos de derecho

CUARTO: 1: Señala el recurrente que en el supuesto que nos ocupa, la Administración tributaria le imputó los rendimientos obtenidos por una sociedad denominada PINGÜIN FILM, S.L. de la que tenía la condición de socio y administrador único, como mayores rendimientos de actividades económicas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), correspondiente al ejercicio 2006, al amparo del régimen especial de valoración de operaciones vinculadas.

Y afirma que se dan las identidades requeridas entre la sentencia impugnada y las sentencias señaladas como sentencias de contraste.

En primer lugar, respecto de los hechos debatidos, en aquella la regularización de la que surge el acuerdo de imposición de la sanción se refiere a la imputación en el IRPF del socio persona física de una sociedad profesional de los rendimientos obtenidos por ésta.

En cuanto a la pretensión, de la demanda se deduce que fue la de que se declarase la nulidad de pleno Derecho del acuerdo de imposición de la sanción. Y su fundamento era que su actuación estaba guiada por una interpretación razonable de la norma en los términos establecidos en el artículo 179 LGT, en la medida en que carece de sentido reprocha sin más el empleo de una sociedad profesional, puesto que se trata de una estructura jurídico-económica perfectamente conocida, configurada y regulada por la el legislador para acoger la actividad de los contribuyentes.

(...)

En opinión del recurrente, no se puede imponer una sanción al contribuyente en la medida en que los Tribunales de Justicia-incluso la propia Administración tributaria han adoptado decisiones distintas respecto a la adecuación a Derecho de la imposición de sanciones como consecuencia de dichas regularizaciones e incluso sobre la adecuación a Derecho de las propias regularizaciones.

También trae a colación el recurrente algunas sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en supuestos idénticos al que nos ocupa en los que se ha concluido no solo que los acuerdos de imposición de sanción resultan improcedentes sino que las propias regularizaciones del IRPF dictadas al socio de las sociedades profesionales resultan contrarias a Derecho.

(...)

- 2: No puede, sin embargo, compartirse el criterio expuesto. La coincidencia entre las sentencias que se comparan se refiere a categorías jurídicas que se proyectan a circunstancias fácticas específicas de cada caso.

Las sentencias que se señalan como sentencias de contraste y otras muchas de los distintos órganos judiciales y de este mismo Tribunal han contemplado regularizaciones y sanciones en IRPF, como consecuencia de la presencia de sociedades profesionales que han llegado a pronunciamientos diversos (Cfr. SSTs de 11 de marzo de 2015, rec. de casación unificación de doctrina 2129/2013, y de 12 de julio de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 213/2015, ad exemplum). Pero ello no es el resultado de unas interpretaciones jurídicas divergentes o de doctrinas distintas que haya que unificar, sino que es la consecuencia de las circunstancias particulares que se contemplan en cada caso. Es decir, como resulta de la sentencia de Audiencia Nacional mencionada, el fallo o decisión está en función del examen de las circunstancias de hecho concurrentes en las operaciones concretamente realizadas y de los elementos probatorios obrantes en autos, que hace que una conducta típicamente antijurídica sea en unos casos culpable y no lo sea en otros.

Dicho en otros términos, no es que existan dudas interpretativas de la norma que actúen siempre como una circunstancia excluyente de la culpabilidad, sino que la exigencia de culpabilidad de la infracción tributaria concurre en unos supuestos y no en otros, en función de que, a la vista de las pruebas obrantes en los autos, la conducta puede ser atribuible o no a su autor en su forma dolosa o culposa.

En el presente caso, la sentencia de instancia razona, en términos generales y, en concreto, en el supuesto contemplado sobre la exigencia de culpabilidad, la motivación incorporada al acuerdo sancionador y sobre la improcedencia de excluir dicha culpabilidad por el acogimiento a una interpretación de la norma que pudiera considerarse razonable.

(...)

Obviamente, aunque todas las sentencias citadas como de contraste tratan de la cuestión de la culpabilidad, incluso respecto de las consecuencias en IRPF derivadas de la existencia de sociedades profesional los supuestos de hecho son diferentes y no pueden justificar la unificación de doctrina pretendida pues para ello habría sido necesario acreditar que ante los mismos hechos y circunstancias específicas, en un caso se hubiera entendido que concurría suficiente culpabilidad y que en otro se hubiera considerado que ésta no concurría. Resulta pues, que si analizamos en nuestro caso la sentencia recurrida y las que se ofrecen como contradictorias, en busca de la triple identidad subjetiva, objetiva y causal, no cabe apreciar la existencia de estas identidades por cuanto los hechos base de sus respectivos pronunciamientos son distintos y, en cada uno de los supuestos, han conducido al pronunciamiento que correspondía conforme a Derecho de acuerdo con la diferente base fáctica existente en unos y otros procesos.

No se olvide que el supuesto de hecho que dio lugar a la imposición de la sanción tiene que ver con la siguiente conducta que refleja la sentencia de instancia: "los servicios prestados por el socio a su sociedad y los servicios facturados por la sociedad a sus clientes son idénticos. Esta es una realidad que en ningún caso puede ser discutida. En los dos casos se trata de servicios consistentes en la intervención como actor del socio, Olegario, en diversas películas cinematográficas, por lo que no debieron diferir en cuanto a su valoración. Se trata por tanto de un servicio artístico, de carácter personalísimo que únicamente podía ser desempeñado por Olegario. Por este motivo, no resulta en ningún caso "temerario, injustificado ni generalista", como alega el obligado tributario, afirmar que la actividad realizada podría realizarse por el socio directamente.

Dicha afirmación no significa que no se permita a una persona física desarrollar su actividad a través de una sociedad, pues la Ley así lo permite. Ahora bien, lo que en ningún caso se debe consentir es que la creación de una sociedad permita al socio persona física ver disminuida su imposición en el IRPF gracias a una valoración del servicio prestado a través de su sociedad que parece resultar de la aplicación unas reglas ajenas por completo a cualquier criterio mínimamente razonable [...] A continuación la AEAT conecta esos hechos con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho [...]"

Solo corrigiendo dichas circunstancias fácticas mediante una nueva valoración probatoria, que no resulta posible en el recurso de casación para la unificación de doctrina, podría llegarse a una consideración distinta sobre la concurrencia de culpabilidad.

En definitiva, la comparación de las sentencias enfrentas indica que no existe en ellas una distinta doctrina sobre la culpabilidad o sobre la exención de culpabilidad como consecuencia de una interpretación razonable de la norma, sino que su distinto fallo está justificado por la distinta apreciación de la prueba o por una diferente valoración de las concretas circunstancias fácticas concurrentes en uno y otros procesos.

■

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 8 de junio de 2017, rec. 3944/2015

Ponente: José Antonio Montero Fernández

Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible. Valoración de ingresos y gastos. Criterios de imputación temporal.

No es posible rectificar la opción por la aplicación del criterio de caja frente al criterio de devengo en un supuesto de pagos aplazados al no admitirse la tesis del error material. No es admisible, que a raíz de una comprobación y, como consecuencia de un cambio en la valoración, efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo.

Fundamentos de derecho

PRIMERO: (...) en un supuesto como el de autos de pagos aplazados, la renta se podría entender obtenida “proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros”, salvo que el declarante opte por aplicar el criterio del devengo. Se trata de una opción que corresponde a la entidad declarante.

Todo el esfuerzo argumental del recurrente se centra en sostener que el criterio general es el de caja, no el del devengo -lo que nadie discute-; que cometió un “error” al no aplicar el régimen de caja y que no consta que “expresamente” declarase que optaba por el régimen del devengo. Se trata de una opción que corresponde a la entidad declarante.

Todo el esfuerzo argumental del recurrente se centra en sostener que el criterio general es el de caja, no el del devengo -lo que nadie discute-; que cometió un “error” al no aplicar el régimen de caja y que no consta que “expresamente” declarase que optaba por el régimen del devengo.

Pues bien, la STS de 5 de mayo de 2014 (Rec. 5690/2011) analiza un supuesto en el que la entidad recurrente, que en su día optó por el criterio del devengo, pretende que, con posterioridad se le permite optar por el criterio de caja, pues afirma que “es un derecho de los contribuyentes acogerse a aquellos beneficios fiscales regulados en las normas tributarias de aplicación y es por ello que una modificación en la situación tributaria.....resulta de tal manera que debe dar derecho al sujeto pasivo a ejercer la opción más favorable para cumplimentar sus obligaciones tributarias. Por lo tanto, en este caso, debió ofrecérsele la opción para cambiar el “criterio de devengo” por el “criterio de caja”, pues su omisión quiebra los principios generales señalados en el artículo 2 de la Ley 1/1998 “.

En relación con tal argumento el Alto Tribunal sienta una doctrina aplicable al caso de autos y que debemos seguir. En efecto, razona el Tribunal que “en la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria de 2003, que expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración. Se ha de significar que, presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar, en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó. Antes de esta previsión general solo existían normas sectoriales seguidoras del mismo criterio, que debe mantenerse también en los casos en que no se prevea expresamente, al ser la opción una declaración de voluntad efectuada por el interesado a la que

debe estarse por razones de seguridad jurídica. Como dijimos en la sentencia de 14 de noviembre de 2011 (casación 2921/09, FJ 3º), siguiendo el criterio de la antes citada de 5 de julio de 2011, el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados. No puede admitirse, como pretende la recurrente, que a raíz de una comprobación y, esencialmente, como consecuencia de un cambio en la valoración, efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo. Ninguna incidencia puede tener esa mudanza valorativa sobre el criterio de imputación temporal en su momento elegido" (...)

SEGUNDO: (...) Con todo cabe decir que en modo alguno podemos acoger el presupuesto que sirve de soporte argumental a la parte recurrente para combatir la sentencia de instancia, cual es que estamos ante un error material, cumpliéndose los requisitos sustantivos para optar por el criterio del devengo, en tanto que mal se compadece su conducta con lo que se entiende que es un error material de posible rectificación; efectivamente, la única justificación que ofrece la parte recurrente para intentar advenir el error material que dice cometido es que lo lógico es pensar que los contribuyentes se acojan a los beneficios fiscales que se les ofrece, careciendo de razón alguna que optara por el criterio de caja y no por el del devengo que le resultaba más favorable, lo cual no se sostiene, recordemos que la opción que acoge la parte recurrente, incluir un piso y aplicarse un porcentaje indebido, a todas luces le resultaba mucho más favorable optando por el criterio del devengo que por el de caja, sucedió sin embargo que sometido a las comprobaciones oportunas se descubre lo indebido de la inclusión del piso y de los porcentajes que pretendía aplicar, y es entonces, y sólo entonces, cuando de haber actuado de conformidad a la legalidad aplicable, arts. 19.4 del TRLIS y 119.3 de la LGT, ambos de una claridad incontestable, le hubiera resultado más favorable optar por el criterio de caja. Por tanto, no cabe hablar de error material alguno, lo que se desprende de todo lo actuado es que mediante el ejercicio de la opción adoptando el criterio del devengo se pretendía obtener una ventaja fiscal indebida, y así hubiera sido de no haber reaccionado a tiempo la Inspección.

Pero es que tampoco cabe hablar de error material desde la pura dogmática conceptual; no cabe reconocer un error material cuando la rectificación lleva consigo una alteración sustancial del contenido del acto rectificado, pues, como enseñan los clásicos, en el error material la declaración de voluntad no coincide con el sentido exacto de la voluntad misma que se quiso expresar. En el caso que nos ocupa la tesis más favorable para la parte recurrente es que haya podido sufrir un error en la formación de su voluntad, pero en este caso no puede hablarse de error material, más en el caso concreto que nos ocupa a la vista de los términos del art. 119.3 de la LGT y la jurisprudencia emanada al respecto, recogida por la Sala de instancia, sin que dicho error sea subsanable pues ello conllevaría la revocación de la opción, prohibida legalmente, «Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración»; lo que pretende la parte recurrente es anular la opción elegida y cambiarla por la que más le convenía una vez que actuó la Administración, y con ello alterar sustancialmente su propia actuación. (...)

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

Sentencia de 13 de marzo de 2017, rec. 218/2014

Ponente: Manuel Fernández-Lomana García

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Trust. Devengo del Impuesto.

A los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un trust y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el devengo de la operación se entiende producido cuando fallece el causante.

Fundamentos de derecho

TERCERO: En el caso de autos tiene razón el recurrente cuando indica que nos encontramos ante un testamento en el que se ha nombrado a dos executors pero, al mismo tiempo el documento hace referencia a un trust nombrando trustees a los executors. En la cláusula 6.1 se dice que “ mis fideicomisarios conservarán mi remanente hereditario en régimen de fideicomiso (trust), y lo dividirán en cien cuotas iguales y conservarán dichas cuotas iguales en régimen de fideicomiso (trust) y sujetas a los siguientes fideicomisos respectivamente....”.

Ahora bien, para la Sala, más que a los argumentos anteriores, debe estarse al momento de devengo del impuesto. Con arreglo a la regulación contenida en el art 24.1 de la Ley 29/1987, “ en las adquisiciones por causa de muerte.... el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...”. En nuestra opinión a esa fecha debe estarse para determinar el valor de lo transmitido. En este sentido, la STS de 26 de octubre de 2012 (Rec. 6745/2009) razona que “ debe diferenciarse netamente los efectos fiscales de los efectos civiles del fallecimiento del causante; en la esfera tributaria éste determinará el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes.En definitiva, el devengo del impuesto se produce en la fecha del fallecimiento del causante...”.

En nuestro caso en el que la cláusula 3.1 se dispone que los executors/trustees puede vender, retirar y convertir los bienes “ con plena facultad a su discreción para aplazar dicha venta, retirada y conversión sin que sean responsables de las pérdidas”. Si admitimos la tesis de los demandantes, la efectividad del impuesto quedaría a la voluntad de los trustees, pues el impuesto no se devengaría hasta cuando ellos considerasen oportuno y debería estarse al valor del momento en el que ellos decidieran hacer efectiva la venta. Olvidando que los herederos tienen ya un derecho sobre los bienes declarado en el testamento que los executors/trustees deben administrar, cumpliendo la voluntad del testador.

Lo lógico es, por ello, estar al momento del devengo del impuesto. En esta línea se ha pronunciado la Consulta Vinculante V1495/16, de 8 de abril. En la misma se razona que “ acerca del tratamiento de los “trust” en nuestro sistema tributario, sobre la base de que tal figura no está reconocida por el ordenamiento jurídico español y de que, por tanto, a los efectos de dicho ordenamiento jurídico, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos y sus destinatarios o beneficiarios a través del trust se consideran realizadas directamente entre unos y otros, como si el “trust” no existiese (transparencia fiscal del “trust”).....Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un trust y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios”. Lo que llevado al plano de las sucesiones implica que, como se razona en la Consulta Vinculante V1991/08 de 30 octubre, analizando un supuesto de trust, “ en cuanto al devengo, el hecho imponible se entiende producido cuando fallece el causante, en este caso, la abuela de los consultantes”.

Interpretación que la Sala considera razonable y que implica la desestimación del motivo. Repárese en que esta interpretación garantiza seguridad jurídica a los beneficiarios, los cuales tributarán considerándose devengado el impuesto en el momento del fallecimiento del causante, cercenándose además, de éste modo, todo riesgo de planificación fiscal encaminada a diferir la tributación.

Debe estarse, por lo tanto, al valor del bien en el momento del fallecimiento del causante, no a la de efectiva realización del valor del bien que, en éste caso ha sido vendido por un precio inferior al esperado, pero que, en otras ocasiones, puede enajenarse por un precio superior. Siendo correcto que la Administración, por lo tanto, esté al valor inicialmente declarado - art 108.4 de la LGT -, pues la venta posterior por un precio inferior, no significa que el bien no tuviese ese valor a la fecha del fallecimiento del causante. Sin que en ningún caso pueda hablarse de "error" en la declaración inicial.

Repárese en que la autoliquidación presentada inicialmente valoró o tuvo en cuenta-folio 8 de la demanda- los legados atribuidos a los causahabientes y que lo que ha ocurrido es que lo obtenido por la venta de los bienes ha sido inferior al esperado. De hecho, en la p. 9 de la demanda se dice que se partió de las previsiones que habían hecho los abogados británicos que gestionaban las ventas, previsiones que no se cumplieron, pues "la libra había fluctuado a la baja, por lo que los herederos recibieron mucho menos importe de lo que inicialmente había previsto el albacea". Hechos de los que no puede inferirse que el valor de los bienes declarados en el momento del hecho causante hubiese sido erróneo.

■

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

Sentencia d169/2017 de 12 de abril de 2017, rec. 206/2014

Ponente: Fernando Román García

Inspección Financiera y Tributaria. Plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

La comunicación del cambio en el órgano que desarrolla las actuaciones inspectoras que implica el cambio del puesto administrativo del actuuario que lleva a cabo dichas actuaciones inspectoras, ha de entenderse como una actuación de la Administración tributaria interruptiva de la prescripción.

Fundamentos de derecho

- C) (...) la Sala estima que la razón asiste a la Administración demandada y ello aunque el caso ahora examinado sea distinto del supuesto típico de cambio de actuuario, sobre cuyas consecuencias en relación con el procedimiento se ha pronunciado en numerosas ocasiones el Tribunal Supremo [en este sentido, pueden consultarse, entre otras, además de la sentencia citada por el TEAC, las SSTs de 13/06/2014 (RC 848/2012), 08/03/2012 (RC 4789/2008), 24/01/2012 (RC 2289/2008), 25/10/2011 (RC 2584/2007) y 03/05/2011 (RC 4865/2009)].

Como decimos, no estamos aquí ante una diligencia cuyo contenido consista en la comunicación de un cambio de actuuario, la cual, conforme a la doctrina jurisprudencial referida, no podría tildarse de diligencia argucia y tendría eficacia interruptiva de la prescripción.

Estamos ante la continuidad del mismo actuuario (persona física), pero en calidad distinta (adscrito a distinto órgano administrativo, con competencias distintas): hasta ese momento como Jefe del Equipo de Inspección E3 y, a partir de ese momento, como Jefe de la Unidad Regional de Inspección.

Precisamente, la comunicación cuya eficacia interruptiva cuestiona la parte actora pone el acento en el cambio del órgano que va a continuar desempeñando, a partir de ese momento, las actuaciones de comprobación y así señala que el Jefe de la Unidad Regional de Inspección va a suceder en esa tarea al Jefe del Equipo de Inspección E3, por más que la persona física que encarnaba ambos cargos fuera la misma.

En estas circunstancias, compartimos la afirmación del TEAC de que *"estamos ante un supuesto similar al planteado en la anterior Sentencia del Tribunal Supremo, en cuanto se produce un cambio en el desarrollo de las actuaciones inspectoras"*, toda vez que, aunque se sigan desarrollando por la misma persona física, por tratarse del mismo actuuario, *"sin embargo se produce un cambio en el órgano que desarrolla las actuaciones inspectoras"*.

Este cambio, a juicio de la Sala, no presenta un carácter accesorio e instrumental con relación al procedimiento inspector. Esto es, no se puede considerar que carezca de interés y de relevancia el dato de que las labores de comprobación se lleven a cabo por un órgano u otro de la Administración. Es preciso, con carácter general, que se lleven a cabo por el órgano que ostente competencia para ello y esta circunstancia puede afectar a la buena marcha del procedimiento y, además, a los derechos del sujeto cuya situación tributaria está siendo comprobada. Por ello, para garantizar estos derechos, el sujeto pasivo debe informado del cambio del órgano encargado de la labor de comprobación, así como de la persona física que, encarnando al nuevo órgano, va a llevar a cabo materialmente dicha tarea, pues de este modo el sujeto podrá, en su caso, impugnar que el nuevo órgano ostente competencia para ello, ejercer la recusación contra el nuevo actuuario, etc.

En consecuencia, consideramos que la comunicación suscrita por el actuario el 1 de octubre de 2007, notificada al sujeto pasivo el día 8 del mismo mes, tuvo consistencia objetiva en cuanto puede entenderse como una actuación de la Administración “conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria”, que es lo que exige el artículo 68.1. a) LGT para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción.

Por ello, debemos rechazar este motivo de impugnación.

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª

Sentencia de 8 de marzo de 2017, rec. 242/2015

Ponente: Ignacio de la Cueva Aleu

IRPF. Exenciones. Indemnización por cese del personal de alta dirección.

La Audiencia Nacional cambia el criterio mantenido hasta el momento y considera que la exención regulada en el artículo 7.e) de la LIRPF resulta de aplicación a las indemnizaciones percibidas por altos directivos en los supuestos de cese por desistimiento del empleador, debiendo quedar exenta la cuantía mínima obligatoria regulada en la norma, es decir 7 días de salario por año trabajado con un máximo de 6 mensualidades.

Fundamentos de derecho

SEXTO: Resta analizar el segundo de los argumentos esgrimidos frente a la liquidación, relativo a que, al menos hasta el límite de 7 días de salario por año trabajado y con el tope de seis mensualidades, la indemnización por cese estaría exenta de tributación. Ello porque estas cuantías representan la indemnización a la que el alto directivo tiene derecho en los supuestos de desistimiento de la empresa con carácter de indemnización mínima, obligatoria e independiente de cualquier pacto en contrario a tenor de la nueva doctrina de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo expresada en su STS de 22 de abril de 2014, dictada por la Sala Cuarta, de lo Social, en el recurso para unificación de doctrina núm. 1197/2013.

Al respecto esta Sala (por todas), ha seguido la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada, por todas, en la Sentencia de 13 de junio de 2012 (recurso de casación nº 145/2009), que declara la sujeción en su totalidad de la indemnización en el caso de relación de alta dirección, al no establecer el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, ningún límite ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio, respecto de las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas en su art. 11 son "a falta de pacto" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiario de lo convenido, siendo esto así porque si bien el art. 3.1c) del Estatuto de los Trabajadores establece la prohibición de que puedan pactarse en perjuicio del trabajador condiciones menos favorables o contrarias a las disposiciones legales o reglamentarias, su art. 2.1.a) atribuye "carácter especial" a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación.

En este mismo sentido nos hemos pronunciado en SAN, 4ª de 31 de octubre de 2012 (rec. 405/2011) y en SAN, 4ª de 21 de octubre de 2015 (rec. 126/2014). En concreto, en esta última hemos afirmado, en el mismo sentido, que " *En la relación laboral especial de los contratos de alta dirección a los que se refiere en el artículo 2.1.a) del Estatuto, la norma no contempla el pago de una indemnización con carácter obligatorio en los casos de cese o extinción. Efectivamente, el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección (BOE de 12 de agosto), no establece ningún límite indemnizatorio, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio en el régimen extintivo de los contratos. Así se ha venido interpretando por el Tribunal Supremo el artículo 11 del citado Real Decreto desde su sentencia de 21 de diciembre de 1995 (casación 4174/94 FFJJ, 3º in fine), reiterado entre otras en la, FJ 9º), cuando analizó el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por cese anticipado de la relación laboral especial de alta dirección, al considerar que el precepto no recogía límites al fijar simplemente indemnizaciones a falta de pacto o en defecto del mismo. La ausencia de obligatoriedad en el monto de la indemnización impide aplicar la exención percibida por el trabajador por la resolución de los contratos de alta dirección* "

SÉPTIMO: Hasta aquí el estado de la cuestión, correspondiendo en este momento analizar la incidencia que en esta materia haya de tener la doctrina emanada de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo en su STS de 22 de abril de 2014, dictada en el recurso para unificación de doctrina núm. 1197/2013.

Ciertamente la postura contraria a reconocer como rentas exentas las indemnizaciones por cese en la relación laboral especial de alta dirección, siquiera sea con los límites expuestos, toma como punto de partida la inexistencia de una indemnización mínima de carácter obligatorio establecida por la normativa de aplicación. De manera que si el Tribunal Supremo interpreta el art. 11.1, párrafo segundo, del RD 1382/1985 (LA LEY 2054/1985), en el sentido de que la indemnización en él prevista (siete días de salario por año con el límite de seis mensualidades) tiene carácter de mínimo obligatorio, incluso aunque las partes hubieran pactado que no habrá lugar a indemnización alguna por cese, corresponde a esta jurisdicción extraer las consecuencias precisas en las materias sometidas a su competencia, como es el caso de la tributaria. Así lo exige el carácter complementario del Ordenamiento jurídico que atribuye el art. 1.6 del Código Civil a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En efecto, aun cuando no estemos en un supuesto de prejudicialidad en sentido estricto, pues no ha existido un pronunciamiento del orden social respecto del carácter de la relación laboral concretamente analizada en el presente caso, no puede desconocerse que las sentencias dictadas en recursos de casación para unificación de doctrina por la Sala del Tribunal Supremo competente por razón de la materia tienen una fuerza expansiva especialmente intensa, derivada de la naturaleza misma del recurso de casación para unificación de doctrina aún sin el efecto vinculante de las sentencias dictadas en recursos de casación en interés de ley -vid a importante STC de 19 de marzo de 2012-.

Pues bien, la lectura de la ya citada Sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo, de 22 de abril de 2014, (rec. 1197/2013), se desprende que la indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades, ha de ser considerada como indemnización mínima obligatoria para los supuestos de desistimiento del empleador de un trabajador de alta dirección incluso en los casos de pacto expreso que excluya toda indemnización por cese. En efecto, de esta Sentencia hemos de destacar, a los fines expuestos, los dos siguientes pasajes:

“... a juicio de esta Sala Cuarta, la interpretación más lógica del art. 11.1, párrafo segundo del RD 1382/1985, en sí mismo considerado, es que no lo permite. El precepto en cuestión se compone de tres elementos normativos, que son los siguientes: a) El legislador confiere directamente al alto directivo un derecho no condicionado a recibir una indemnización cuando su contrato se extinga por voluntad unilateral del empresario sin necesidad de justa causa alguna (desistimiento, dice el precepto con toda propiedad): “El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones...” b) El legislador no establece directamente la cuantía de dichas indemnizaciones sino que se remite a la que pacten las partes: “...pactadas en el contrato”.

c) El legislador establece una norma subsidiaria para el caso de que las partes no hayan pactado dicha cuantía: “a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días de salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades”.

.../.

Dada esa estructura y ese contenido del precepto, no parece lógico interpretar que el legislador permita un pacto -como el del caso de autos- cuyo contenido no se limite a fijar una cuantía diferente a esa subsidiaria sino que consista, lisa y llanamente, en eliminar toda indemnización. Si fuera así, el legislador incurriría en una palmaria contradicción con lo que él mismo establece en primer lugar y de manera terminante: el alto directivo “tendrá derecho”. Cabrán, pues, modulaciones varias de ese derecho pero no su completa ablación.”

OCTAVO: La consecuencia de lo anteriormente expuesto es que la indemnización satisfecha por la demandante a doña María Consuelo con causa en su cese como personal de alta dirección, reviste carácter obligatorio hasta el límite

de siete días de salario por año de trabajo y con el tope de seis mensualidades y, en cuanto indemnización mínima obligatoria, estaría exenta de tributación en esta cuantía. Por ello procede estimar el recurso en este punto con el alcance indicado.

Resta advertir finalmente que en la resolución del TEAC se deja constancia de que el sujeto pasivo no declaró las rentas percibidas en concepto de indemnización por cese, razón por la cual se puede descartar que la estimación parcial de este recurso conduzca a un enriquecimiento injusto por parte de la Administración en cuanto a las retenciones de la rentas no exentas, enriquecimiento injusto proscrito en reiterada jurisprudencia de esta Sala (por todas STC de 25 de junio de 2013, FD quinto, in fine -rec. 282/2010 -).

■

-administrativo, Sección 5ª

Sentencia de 21 de diciembre de 2016, rec. 462/2015

Ponente: María Rosario Ornos Fernández

IRPF. Deducción por vivienda habitual. Optación por tributación conjunta. Cónyuges con residencia habitual distinta.

Dos son las cuestiones que se plantean en la sentencia comentada. Por un lado, la posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual cuando la misma es habitada transcurridos los doce meses posteriores a su adquisición. En este sentido, el Tribunal trae a colación la doctrina de la DGT en la que se señala que en estos casos, nada impide la práctica de la deducción en el ejercicio en el que la vivienda sea habitada efectivamente. Por otro lado, manifiesta el Tribunal que la normativa reguladora de la deducción no exige que cuando la tributación sea conjunta, la deducción deba aplicarse únicamente en relación con una única vivienda, pues se dan supuestos en los que los cónyuges puedan vivir en viviendas diferentes y tener en cada una de ellas su vivienda habitual.

Fundamentos de derecho

TERCERO: (...) Es evidente que para la aplicación de la deducción pretendida por adquisición de vivienda habitual el sujeto pasivo debe acreditar que ha tenido, a título de dueño, al menos doce meses después de su adquisición o terminación de las obras, la vivienda como residencia habitual, con ocupación efectiva y permanente de la misma y que, al tratarse de un beneficio fiscal, es a él al que corresponde la carga de la prueba, según establece el art. 105 LGT.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos en Consulta vinculante núm. V0092/15 de 15 enero, señala expresamente sobre esta cuestión:

“...Salvado lo anterior, al iniciarse el cumplimiento del conjunto de los requisitos requeridos para alcanzar la consideración de vivienda habitual en un momento posterior al transcurso de los doce primeros meses desde la adquisición de la vivienda, será a partir de ese momento, el de comenzar a residir de forma habitual y permanente, aquel en el que el contribuyente pudiera iniciar la práctica de la deducción en función de las cantidades que, desde dicho momento, satisfaga por su adquisición. En cuanto a qué cantidades son susceptibles de integrar la base de deducción, dado que el consultante no hace referencia al régimen matrimonial que rige su matrimonio, indicar, brevemente, que en el caso de estar casado en régimen de sociedad de gananciales y satisfacer los pagos, relacionados con el préstamo hipotecario que grava la vivienda, con fondos gananciales, las cantidades satisfechas en cada ejercicio, tendentes a reducir el endeudamiento adquirido por él de soltero, corresponderán y se imputarán por mitad a ambos cónyuges, y no únicamente al titular originario —como lo era antes de contraer matrimonio en gananciales—, el cual, por tanto, a efectos de determinar su base de deducción a practicar por la deducción por inversión en vivienda habitual sólo podrá computar el 50 por ciento de los pagos realizados, correspondiendo el pago del restante 50 por ciento a su cónyuge. Conforme a todo ello, dado que no ha practicado la deducción a la que tendría derecho desde que comenzó a constituir su residencia habitual en 2007 hasta el ejercicio 2012, implicando dicha omisión un perjuicio de sus intereses legítimos, el procedimiento a seguir para regularizar su situación sería mediante la solicitud, ante la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, de la rectificación de su autoliquidación en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de

17 de diciembre, General Tributaria y en su normativa reglamentaria de desarrollo, siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo ni haya transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la citada Ley General Tributaria. Situación extensible a su cónyuge, conforme al supuesto planteado en el párrafo precedente."

Resulta así claro, que si la persona que pretende la deducción por la adquisición de una vivienda habitual no la habita en los doce meses posteriores a su adquisición y con posterioridad a esa fecha comienza a utilizarla como vivienda habitual, nada impide que se pueda deducir las cantidades relacionadas con su adquisición a que tenga derecho, en el ejercicio en el que efectivamente haya ocupado la vivienda.

Esto es lo que sucede en este caso en el que, la vivienda adquirida por la esposa, como bien privativo, en escritura pública de 22 de junio de 2006, no está acreditado que fuese habitada en 2007, sin embargo, en el ejercicio 2009, que es el nos ocupa, se han aportado por el actor un gran número de documentos que acreditan que en ese ejercicio la esposa del actor y su hijo residían en Cuenca en la citada vivienda de la CALLE001.

Es cierto, tal como alega el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, que no se entiende por qué el actor no aportó todos los documentos, que presenta por primera vez en este recurso, a la administración en el procedimiento de gestión tributaria, o incluso ante el TEAR, y que se ha sustraído a la administración su conocimiento. Sin embargo, por motivos de eficacia y de tutela judicial efectiva, esta Sala entiende que debe entrar a valorarlos, sin que sea preciso retrotraer las actuaciones para que sean valorados previamente por la administración.

En tal sentido, es determinante que se aporten los informes de calificaciones del curso 2007/2008 y 2008/2009, de Colegio La Sagrada Familia de Cuenca, donde consta que el hijo del actor, Ramiro, cursaba sus estudios.

También consta que D^a M^a Adela estaba matriculada en licenciatura de derecho de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad de Cuenca en los cursos 2007/2008, 2008/2009 y 2009/2010. Así como la matrícula en un curso de inglés del 12 de septiembre de 2009.

Se han aportado, asimismo, los extractos bancarios correspondientes a los recibos de teléfono fijo de la vivienda y constan también las facturas de consumo de electricidad de la vivienda durante el ejercicio 2009.

Todo ello lleva a concluir que la esposa y su hijo, al menos, ocupaban la vivienda de la CALLE001 de Cuenca, en contra de lo señalado por la administración, con lo que en ese ejercicio y de acuerdo con el criterio expresado por la AEAT en su propia web, según justifica el actor y tal como la propia Dirección General de Tributos ha establecido, tenía derecho a deducirse las cantidades empleadas en la inversión por la adquisición de la vivienda, con los límites legales establecidos.

CUARTO: Por otro lado, los preceptos legales reproducidos más arriba, en ningún punto exigen que en el caso de que los cónyuges efectúen su autoliquidación de forma conjunta, deban deducirse únicamente por las cantidad invertidas en la adquisición vivienda habitual que constituya el único domicilio conyugal y aunque ello es lo normal, dada la presunción legal, además, de que los cónyuges viven juntos (art. 68 CC), no hay que olvidar que tal cuestión puede admitir prueba en contrario (art. 69 CC) y que no puede dejar de tenerse en cuenta que, en algunas ocasiones, motivadas por cambios de trabajo o cualquier otra situación personal, cada uno de los cónyuges puede vivir en una vivienda diferente y tener allí su residencia habitual.

Es importante destacar que el beneficio fiscal que nos ocupa se otorga a las personas físicas y no a las familias, por lo que se concede a las personas físicas que ostentan la titularidad de una vivienda que constituya su domicilio habitual y eso se cumple en este caso, en el que ambos cónyuges tenían el régimen de separación de bienes y la vivienda,

respecto de la que pretende la deducción era titularidad privativa de la esposa, habiéndose justificado, según las reglas de la carga de la prueba del art. 105 LGT que la misma tenía allí su residencia habitual con el hijo del matrimonio.

A estos efectos, no existe, por tanto, obligación legal alguna de justificar que los esposos tenían separación legal, tal como exige la administración en la liquidación impugnada.



Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 2 de diciembre de 2016, rec. 438/2015

Ponente: Ricardo Estévez Goytre

Procedimiento de comprobación limitada. Comprobación de contabilidad mercantil.

El recurrente trata de impugnar resolución del TEAC por la que le regularizan determinados gastos, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, tomando como medios de comprobación los libros mayores de determinadas cuentas.

Fundamentos de derecho

TERCERO: (...) Ha de tenerse en cuenta que la recurrente fue requerida para la aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permitiera explicar o justificar el volumen de las ventas y demás operaciones corrientes interiores y exteriores consignadas en la autoliquidación, a fin de poder subsanar la diferencia existente entre ese importe declarado y, el importe que le consta a la Administración por imputaciones de sus clientes. En particular, se solicitó la relación de clientes en el ejercicio y los importes de las ventas efectuadas a éstos en el mismo, así como la aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita explicar o justificar el volumen de las compras y demás adquisiciones corrientes interiores y exteriores consignadas en la autoliquidación, en concepto de Otros gastos de explotación (Casilla 279), a fin de poder constatar la veracidad del importe declarado. En particular, se solicita la relación de proveedores y acreedores en el ejercicio y los importes y conceptos de adquisiciones a éstos, justificando su destino a la actividad a que se dedica la Sociedad. Constando de forma expresa que el objeto del requerimiento era que el interesado procediera a subsanar las citadas incidencias.

A dicho requerimiento contestó el recurrente aportando el Libro Mayor y una serie de facturas y tickets.

En relación con los gastos deducibles, entiende la Sala, con coincidencia con el TEAR, que su comprobación no requería el examen de la contabilidad, siendo suficiente la comparación entre la suma de las facturas emitidas que la parte actora pretendía deducirse y el examen de la forma y contenido de los justificantes de los gastos. En efecto, aunque el órgano gestor haga mención a determinados números de cuentas y asientos, lo hace para agrupar los conceptos por los que determinados gastos no se estiman deducibles, y en todo caso para dar respuesta al planteamiento del actor en la vía administrativa; sin que esas referencias a la contabilidad aportada implique que las conclusiones que dicho órgano extrae del examen de dichos documentos lo han sido a la vista exclusivamente del libro mayor aportado por el recurrente, pues en cada caso se expone claramente el motivo por el que los mismos no son admitidos (por no aportar la factura o documento justificativo del gasto realizado en unos casos, por no guardar relación con la actividad o titular distinto del sujeto pasivo en otros, o por no constar en los documentos aportados los datos identificativos del sujeto pasivo en los restantes, o, en los que constan, no se considera suficiente justificación para que sean deducibles), sin que de las anotaciones que se aprecian en el libro mayor, que como decimos fue aportado voluntariamente por la parte actora, pueda deducirse que la Administración solo ha examinado la contabilidad, pues en todos los casos, con la excepción a la que nos referiremos después, podrían sacarse esas mismas conclusiones haciendo abstracción del libro mayor y examinando solamente los tickets y facturas obrantes aportadas por la recurrente al expediente administrativo. De modo que su comprobación no requería el examen de la contabilidad de la empresa reclamante, siendo suficiente, como dice el TEAR, la comparación entre la suma de las facturas emitidas y la cifra de ingresos declarada y el examen de la forma y contenido de los justificantes de los gastos.

A ello no obsta que, como se dice en la demanda, buena parte de los tickets sean ilegibles, pues, aun siendo cierto que muchos de ellos son total o parcialmente ilegibles, no es menos cierto que los documentos aportados no subsanan ni justifican las incidencias observadas a los datos declarados por la recurrente por el órgano de gestión, y concretamente no se subsana ni justifica que en los aludidos documentos no constan los datos de la empresa o la relación del gasto con la actividad de la misma, o los restantes reparos puestos por el órgano de gestión, por lo que los mismos no son deducibles.

En definitiva, la Sala comparte el argumento del Abogado del Estado de que hubiera bastado el examen de los justificantes de gastos para determinar si procedía o no su deducción, siendo la referencia que en la liquidación se hace a asientos en el libro mayor simplemente aclaratoria y para facilitar la identificación de conceptos.

Ahora bien, lo anteriormente expuesto no es predicable de la totalidad de los gastos. Como se dice en la liquidación provisional, de acuerdo con el art. 19.3 del TRLIS " *No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria...*". No puede inferirse, sin examinar la contabilidad aportada, concretamente el libro mayor de las cuentas de los subgrupos 60 y 62 como justificativas de los gastos de aprovisionamientos y de otros gastos de explotación, siendo la suma de todas las partidas 110.420,72 euros en contraposición con los 153.352,58 euros declarados en el impuesto por lo que no se consideran deducibles y, por tanto, realizar un aumento al resultado contable por este apartado de 42.931,86 euros; pues para ello era imprescindible examinar la contabilidad de la empresa, lo que no puede verificarse sino en el seno de un procedimiento inspector.



Revista Técnica Tributaria

DOCTRINA
ADMINISTRATIVA





Doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 94/2017 de 31/05/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Embargo de créditos derivado de los negocios constituidos por los dueños de los establecimientos de hostelería con las empresas operadoras dueñas de las máquinas recreativas de azar.

El TEAC, en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, sienta criterio sobre dos cuestiones. Por un lado, establece que la entidad operadora de máquinas recreativas a quien se le notifica una diligencia de embargo no está legitimada para interponer frente a la misma recurso o reclamación, al entender que carece de interés legítimo, dado que la diligencia de embargo no es susceptible de vulnerar derechos o intereses de la entidad destinataria. Por otro lado, este incumplimiento de las órdenes de embargo constituye presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.b).

Fundamentos de derecho

CUARTO: Como primera cuestión, el Departamento de Recaudación considera que las empresas operadoras que son las propietarias de las máquinas recreativas de azar, en cuanto meras cumplidoras de la diligencia de embargo dictada como consecuencia de la deuda tributaria de un tercero no están legitimados para impugnarla.

(...)

También volvió a suscitarse esta cuestión en el procedimiento abierto por el TEAC al amparo de lo dispuesto en el artículo 229.1 LGT en relación con la reclamación 19/452/2012 del TEAR de Castilla La Mancha de 28.01.2016, en cuyas alegaciones el Departamento de Recaudación señalaba que el obligado a cumplir una diligencia de embargo no es un obligado tributario de los relacionados en el artículo 35 de la LGT, por no suponer el cumplimiento de una obligación material o formal; no es tampoco un sujeto infractor, pues lo son únicamente los relacionados en el artículo 181 LGT, ni tampoco presenta interés legítimo alguno que pueda resultar afectado.

(...)

En relación a la consideración que merece el tercero, receptor y obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo de créditos el TEAC estableció lo siguiente en su Fundamento de Derecho TERCERO en dónde reitera lo

manifestado en el anterior recurso de alzada para la Unificación de criterio en lo relativo a la legitimación de los receptores de las diligencias de embargo para su impugnación :

Siguiendo el orden de las alegaciones presentadas por el Departamento de Recaudación de la AEAT y por la Dirección General de Tributos, hay que señalar que el primer Centro Directivo se opone a la argumentación ofrecida por la resolución del TEAR de Castilla –La Mancha al considerar incorrecta la consideración de “obligado tributario” del receptor y obligado a cumplir una diligencia de embargo de créditos en la medida en que la LGT establece cual es el contenido específico de la expresión “obligación tributaria”, las cuales pueden ser materiales o formales, sin que ello suponga que pueda denominarse de tal manera a quien tenga cualquier otro deber u obligación resultante del ordenamiento jurídico-tributario.

*El artículo 35 de la LGT define a los obligados tributarios en su apartado primero en los siguientes términos “1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades **a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias**”, añadiendo a continuación en su apartado segundo un listado de posibles obligados tributarios, que el propio precepto configura con el carácter de “numerus apertus”, “2. Entre otros, son obligados tributarios: (...)”.*

Por su parte, el artículo 170.1 de la LGT dispone “Artículo 170. diligencia de embargo y anotación preventiva.

1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación”.

El artículo 81 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), en desarrollo del artículo 170 de la LGT, que regula el embargo de créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo, señala la forma de proceder en estos supuestos y, por tanto, las obligaciones que impone a la persona a la que se notifica la diligencia de embargo de créditos:

“Cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:

- a) *Si se trata de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. **Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada.** Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.*
- b) *Si se trata de créditos garantizados, también deberá notificarse la diligencia de embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se promoverá la ejecución de la garantía, que se realizará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 74.”*

El receptor de una diligencia de embargo está sujeto a las siguientes obligaciones:

1. **Debe de informar** en el plazo que se señale en la diligencia de embargo, normalmente el general de 10 días del artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007, si tiene créditos pendientes de pago frente al deudor de la Hacienda Pública derivado de sus relaciones profesionales o mercantiles, tal y como puede deducirse de las obligaciones de información suministradas a la Administración. Asimismo se le indica que a partir de este momento no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al deudor de la Hacienda Pública. Esta información que se requiere por la Administración al receptor de la diligencia

es necesaria en tanto que la Administración opera con los datos de las declaraciones presentadas por los operadores económicos en ejercicios pasados.

En la comunicación que se realice para contestar al órgano de recaudación se deberá indicar:

- *Si el crédito o derecho se encuentra vencido, debiendo en este caso ingresar su importe hasta cubrir la deuda.*
 - *Si el crédito no se encuentra vencido, quedando en ese caso afecto hasta su vencimiento si la deuda no resulta antes solventada.*
 - *Si el crédito o derecho conlleva pagos sucesivos en cuyo caso se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que se reciba notificación en contrario.*
2. *En aquellos supuestos en los que no exista ningún crédito pendiente de pago, también el receptor de la diligencia de embargo, está obligado a poner esta circunstancia en conocimiento de la Hacienda Pública en virtud del requerimiento de información practicado en el desarrollo de las facultades de la recaudación tributaria para lo cual contará con el plazo general de 10 días que se contempla en el artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007.*

En segundo lugar, una vez cumplimentada la obligación de información por el receptor de la diligencia, con la orden de embargo emitida por la Hacienda Pública, se impone la obligación para su receptor de cancelar la deuda tributaria que mantiene el deudor apremiado con cargo al crédito de naturaleza privada que deriva de sus relaciones mercantiles.

En todo caso, las cantidades que se le exigen al receptor de una diligencia de embargo tienen un contenido cierto, que serán el importe de la deuda debida por el deudor apremiado en aquellos casos en los cuales el importe del crédito sea superior, o bien, el importe del crédito embargado si el importe de la deuda debida fuera superior.

A todo ello hay que añadir las consecuencias que puede acarrear el incumplimiento de una diligencia de embargo, de lo cual se dará comunicación en la propia notificación de la diligencia de embargo:

1. *La falta de contestación a los requerimientos individualizados o la contestación incorrecta, incompleta o falsa dará lugar a la incoación de un expediente sancionador, de forma que sería declarado infractor tributario.*
2. *Por otro lado, los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo serán responsables solidarios del pago de la deuda pendiente en los términos expresados en el artículo 42.2 de la LGT.*

Señala el Departamento de Recaudación en sus alegaciones que la posición de quien debe cumplir con la diligencia de embargo de créditos es la de un "colaborador no voluntario" de la Administración, como lo es todo aquel que sin ser obligado tributario en relación con la deuda que se actúa, se le hace un requerimiento de información. Pues bien, debe advertirse que todo receptor de estos requerimientos que colabora con la Administración cuenta con el mecanismo de revisión pertinente tanto en sede de recurso de reposición, como en la vía económico-administrativa y en la contenciosa, para determinar si cumplen, entre otras premisas, con los requisitos de identificación, motivación y trascendencia tributaria. En buena lógica por lo tanto, el obligado al cumplimiento de una orden de embargo deberá contar con unos derechos de defensa de su propia actuación en correlación con los deberes que se le imponen, entre los que debe encontrarse la determinación correcta de la cantidad que está obligado a ingresar.

En consecuencia, entiende este Tribunal Central, si para el obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo de créditos se derivan una serie de obligaciones a las que debe responder frente a la Hacienda Pública, correlativamente tiene que tener derechos derivados de su propia actuación, ya sea los relacionados con el deber de información como, en su caso, con los que deriven de su obligación de pago.

(...)

*Para finalizar los razonamientos del presente fundamento de derecho, este **TEAC quiere reseñar que el criterio que se sienta, reconociendo a los receptores de diligencias de embargos la condición obligados tributarios a efectos de poder instar devoluciones de ingresos indebidos complementa el criterio en su día sentado en resolución de recurso de alzada en unificación de criterio resolución 5820/2013 de 28 de abril de 2014 cuando señalamos que las personas a quienes se notifica la diligencia de embargo carecían de legitimidad para impugnarla, puesto que este criterio se refirió en su día a la legitimación o no para impugnar la diligencia alegando la improcedencia del embargo por razones sustantivas o de fondo.***

Este criterio aplicable para determinar la legitimación con ocasión de la interposición de las reclamación económico-administrativa es aplicable a los legitimados e interesados en el recurso de reposición a quienes serán aplicables las mismas normas establecidas al efecto según lo dispuesto en el artículo 223.3 de la LGT.

QUINTO: La siguiente cuestión que se plantea en este recurso se centra en determinar si las diligencias de embargo emitidas por la Administración Tributaria y dirigidas a las empresas propietarias de máquinas recreativas o empresas operadoras tienen la consideración de diligencias de embargo de créditos de los titulares de los lugares donde las máquinas estén instaladas, deudores de la Hacienda Pública, con respecto a la recaudación que de ellas se obtenga, debido a la naturaleza de la relación entre las empresas operadoras y los titulares de los establecimientos, considerada por el Departamento de Recaudación como una relación contractual de prestación de servicios, con todas las consecuencias que de ello se deriva e independientemente de las estipulaciones de las partes en relación a la cuantía de la remuneración y la forma de satisfacerla.

(...)

Todo ello nos lleva a considerar como embargables los créditos generados por la prestación de servicios realizada por el titular del establecimiento de juego u hostelería donde se instalan las máquinas recreativas a la empresa operadora dueña de las máquinas, cuyo pago, indeterminado a priori, pero concretado, a través del contrato suscrito, en un porcentaje de la recaudación que se efectúe, es perfectamente determinable en el momento en que se realice la liquidación y se satisfaga la contraprestación al dueño del local. No resulta óbice que no se pueda realizar ninguna retención a priori sobre el crédito, como alegan las empresas operadoras, sino que basta con que esta retención se realice en el momento en que se liquide la contraprestación acordada, que ordinariamente consiste en un tanto por ciento de la recaudación obtenida, actividad que solo podrá llevarse a cabo cuando la empresa dueña de la máquina proceda a abrir la máquina y a cuantificar el total de lo recaudado, pudiendo así dar cumplimiento en sus estrictos términos a la diligencia de embargo cursada.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6109/2013 de 24/05/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

Procedimiento de inspección. Valor probatorio de las actas de conformidad.

La Administración traslada las conclusiones alcanzadas en un procedimiento seguido frente al proveedor de un bien inmueble, relativas al IVA, a las actuaciones iniciadas posteriormente frente al comprador. Pues bien, a juicio del TEAC, no basta con que la Administración señale la conclusión alcanzada en el primer expediente, sino que es necesario que toda la documentación del mismo que afecte al segundo procedimiento se incorpore al expediente.

Fundamentos de derecho

TERCERO: La siguiente cuestión que alega la recurrente es la indefensión causada porque el procedimiento seguido acerca de la devolución estuvo claramente predeterminado por la actuación inspectora previa realizada con F ESPAÑA, que culminó con acta de conformidad en la que se admitió la improcedencia de repercutir IVA por no tener la condición de sujeto pasivo de IVA en el momento de la transmisión. Indica la entidad recurrente que HOLDING XH resultó gravemente dañada por no tener acceso ni participación en la tramitación del expediente seguido con F, del que sólo se le dio información parcial y limitada relativa a porqué no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de la transmisión.

(...)

En el presente caso, esto es lo que sucede, la Administración realiza una comprobación a F ESPAÑA (proveedora del bien, quien realiza la entrega de bienes), en la que concluye la no sujeción de la transmisión o entrega por haberse realizado por quien no tenía ya la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. De esta forma, en base a los documentos y pruebas que constan en el procedimiento de comprobación seguido con F, que culminan en acta de conformidad A01 número ... de 15 de octubre de 2009, considera que F no debió repercutir IVA en la transmisión.

Como consecuencia de lo anterior, en el procedimiento de comprobación e investigación seguido con HOLDING XH se tienen en cuenta estas consideraciones y se aplican sus efectos al destinatario de la operación; efectos que se traducen o afectan a su derecho a deducir las cuotas soportadas previamente repercutidas por la proveedora.

Así, en la comprobación iniciada el 28 de abril de 2009 con HOLDING XH se extienden diligencias en fechas 19/05/2009, 01/07/2009 y 08/10/2009, diligencias en las que no se hace constar ninguna referencia a la existencia de actuaciones de comprobación con F. Tras esto, en fecha 16/10/2009 se extiende la Diligencia nº 4 en la que se da trámite de audiencia previo a la firma del acta.

(...)

Frente a la indefensión alegada por HOLDING XH ante el TEAR de Madrid, este órgano revisor considera que la indefensión no se ha producido en el sentido expuesto hasta ahora por la entidad recurrente, pues no hay una disminución real, efectiva y trascendente de los medios de defensa. HOLDING XH tuvo conocimiento de los motivos de la regularización, y pudo alegar frente a ellos, algo que hizo, teniendo la inspección en cuenta sus alegaciones y dando respuestas a las mismas tanto en el acta, como en el Informe ampliatorio y el Acuerdo de liquidación. Señala que la condición de F como no empresario o profesional no se traslada sin más de la regularización de F a la de HOLDING

XH como un dato incontrovertible. Indudablemente los hechos y datos comprobados ante la entidad proveedora pueden tener una incidencia también en la entidad destinataria de los bienes y, teniendo en cuenta la independencia en las relaciones jurídico-tributarias que ambas entidades tienen frente a la Hacienda Pública es procedente que la Administración tributaria regularice no sólo la situación fiscal de la entidad transmitente o proveedora del bien inmueble, sino también a la entidad adquirente, en tanto en cuanto la tributación de la operación de entrega del bien inmueble es una, con consecuencias tributarias para ambas partes que deben exigirse por la Administración tributaria de manera independiente, y así se ha hecho en el presente caso.

La independencia en las relaciones jurídico-tributarias frente a la Hacienda Pública hace que no se haya reconocido legitimación al destinatario de las operaciones en el procedimiento seguido frente al proveedor, y así se ha manifestado en ocasiones anteriores tanto este TEAC como la Audiencia Nacional, pero la actuación seguida por la Administración tributaria posteriormente frente al destinatario de la operación debe estar presidida por las garantías que el procedimiento administrativo atribuye a la entidad comprobada, sin que queden restringidos sus derechos para que los órganos revisores puedan entrar a conocer de cuantas cuestiones suscite el acto administrativo en que concluye este procedimiento, cualquiera que sea su naturaleza, procesales o formales y sustantivas o materiales; y así ha sucedido en el supuesto que ahora examinamos.

En este sentido se pronuncia el TEAR, y este TEAC lo comparte: los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para regularizar la situación de la entidad proveedora del bien inmueble son trasladables a la entidad compradora en cuanto determinan los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria e integran la operación de venta del inmueble, y su examen permite a la Administración tributaria regularizar la situación fiscal de ambas partes. Cuestión distinta que se examina en el fundamento de derecho siguiente es si pueden trasladarse sin más las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria a la entidad compradora del inmueble o debe acreditarse también frente a esta entidad los hechos en los que se fundamenta la decisión adoptada por la Administración.

CUARTO: No obstante, como se acaba de señalar, lo verdaderamente relevante a juicio de este Tribunal es que a HOLDING XH se le exponen los hechos y las conclusiones alcanzadas en la comprobación de F, incluso ya en el Acuerdo de liquidación se incorpora parte del contenido del acta de conformidad incoada a F, pero únicamente se reproduce el contenido del acta de conformidad, con el resultado de lo manifestado por el representante de F y de los datos obrantes en poder de la Administración. Es decir, no se incorporan estos documentos al expediente relativo a HOLDING XH.

El valor probatorio de las actas, a las que se atribuye el carácter de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, ha de considerarse a la luz del principio de libre valoración de la prueba. La presunción de veracidad de las actas no supone que los hechos quedan probados por su simple formalización en ellas, no necesitando la Administración aportar respaldo demostrativo alguno. La Administración no queda eximida de la actividad probatoria que necesariamente ha de desarrollar.

Las actas tienen el carácter de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que recogen, salvo que se acredite lo contrario. Pero también debemos tener en cuenta el artículo 105.1 de la LGT: *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*.

En este caso, no basta que la Administración señale que en el acta A01 número ... extendida a F se ha concluido que no actuaba como empresario o profesional, acta que ni siquiera se incorpora al expediente, sino que es necesario que toda la documentación del expediente de F que afecte al expediente de HOLDING XH se incorpore a este último, pues sólo de esta manera la Administración desarrolla una actividad suficiente en el expediente de HOLDING XH, y sólo de esta manera tiene HOLDING XH todos los datos por los que se considera que la transmitente no actuó como

empresario o profesional, a efectos de poder ejercer su derecho de defensa de forma adecuada, aportando pruebas en contrario o alegando cuanto convenga a su derecho.

HOLDING XH tiene que acreditar que F actuaba como empresario o profesional, pero sólo si la Administración previamente acredita en el expediente de HOLDING XH que F no actuaba como empresario o profesional, lo que no ocurre aquí, pues la Administración no acredita este hecho mas que con manifestaciones pero sin otros elementos de prueba. Lo contrario supondría invertir la carga de la prueba y se produciría indefensión. De esta forma, por poner un ejemplo, el Acuerdo de liquidación de HOLDING XH dice en su página 11:

“En primer lugar la Inspección considera que hay que precisar aquellos hechos que asume como ciertos el escrito de alegaciones. Señala el escrito que la operación tiene por objeto unos terrenos que en ningún momento se han desafectado del patrimonio empresarial de la transmitente. Sin embargo, en el escrito de alegaciones no se ha aportado ningún elemento de prueba que pueda justificar su afirmación. Sin embargo, de la comprobación que se ha realizado a F ESPAÑA SA se deduce todo lo contrario. El terreno, único activo inmobiliario de F ESPAÑA SA, no fue objeto de explotación económica y es que la misma situación de pendencia lo impidió”.

La Administración pretende que HOLDING XH acredite que el inmueble no se ha desafectado del patrimonio empresarial de la transmitente, pero es que ella previamente no ha acreditado en el procedimiento seguido a la entidad ahora recurrente que sí se hubiese efectuado esa desafectación (aun cuando la documentación pueda estar incorporada en otro expediente, no cabe duda que debe incorporarse al procedimiento que ahora examinamos). Y lo mismo podemos decir acerca del cese en el ejercicio de la actividad, o de la ausencia de trabajadores, o de proveedores y clientes.

Tratándose de una transmisión efectuada por una sociedad mercantil, con carácter general estaría sujeta a IVA, habiendo tributado la operación por IVA y expidiendo la parte vendedora factura repercutiendo IVA. Si la operación no debe tributar por IVA por la causa que sea, y así lo estima la Administración tributaria, es esta quien debe justificarlo para inadmitir el derecho a deducir la cuota soportada por parte de la destinataria de la operación (la entidad compradora), y por ello denegar la devolución a la recurrente pues sobre la Administración recae en este caso la carga de la prueba, y si así lo acredita, la entidad actual recurrente podrá presentar pruebas y alegaciones en sentido contrario si lo estima conveniente para su defensa. Al no existir esa actividad probatoria de la Administración, deben estimarse las pretensiones anulatorias del acto administrativo.

Debemos destacar que esta actividad probatoria que debe realizar la Administración tiene su causa y efecto en salvaguardar el derecho de defensa de HOLDING XH ya que el destinatario tiene derecho a alegar cuanto estime a sus intereses en relación sobre todos los elementos de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación en cuya controversia se discute la sujeción o no al impuesto y que la afecta de manera directa a sus intereses. Esta actividad probatoria resulta también necesaria para que este Tribunal pueda formarse su convicción del asunto examinado a la vista de las pruebas existentes; acreditación de los hechos declarados existentes o prueba que no existe, por lo que concluimos que no se ha desvirtuado por parte de la Administración en este procedimiento de comprobación la sujeción a IVA de la operación recogida en la escritura pública de compraventa.

Si la Administración no ha reconocido a la destinataria de la operación la condición de interesado en el procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo frente al proveedor del bien o el prestador del servicio, con base y fundamento en la independencia de las relaciones jurídicas que frente a la Hacienda Pública mantienen el proveedor y el destinatario, no puede en absoluto ahora trasladar sin más el resultado de las actuaciones del proveedor a las actuaciones desarrolladas frente al destinatario, cercenando su derecho a la defensa, en cuanto éste tiene derecho a conocer no sólo las razones que asisten a la Administración Tributaria para determinar los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación, sino también las pruebas en que apoya la Administración su decisión. No puede impedírsele al destinatario (por mor del principio de firmeza administrativa del acto aunque el

destinatario no ha sido parte ni interesado; o el de seguridad jurídica o de vinculación a los actos propios) el derecho que tiene a conocer los motivos que llevan a la Administración a tomar la decisión y la acreditación o las pruebas en las que se basa su decisión, pues lo contrario supone un evidente daño al derecho a la defensa del interesado, en este caso, el destinatario de la operación.

Si en ocasiones anteriores este TEAC ha negado el carácter de legitimado o de interesado para interponer por parte del destinatario de las operaciones reclamaciones o recursos frente a las actuaciones de las Administración tributaria seguidas al proveedor de los bienes o al prestador de los servicios (entre otras, resolución RG 2738/07 de 10 de febrero de 2009, confirmada por la Audiencia Nacional por sentencia de 15 de marzo de 2010, recurso 174/2010), no puede ampararse en estas consideraciones para desestimar el recurso ante la clara y evidente falta de prueba de los hechos en que se fundamenta la decisión administrativa. Al contrario, tanto el acto administrativo dictado por la Administración tributaria frente al proveedor de los bienes o al prestador de los servicios, como en su caso la resolución económico-administrativa que pudiera recaer en ese asunto, no puede afectar a los derechos e intereses legítimos del destinatario, como así ha puesto de manifiesto la Audiencia Nacional en la sentencia anteriormente indicada, ya que a través de dicho acto no se puede denegar los eventuales derechos que el destinatario tenga sobre el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas, como no sea a través de la apertura del correspondiente procedimiento de comprobación tributaria en el que no se le puede limitar su derecho a la defensa, siendo de obligada actuación aportar al nuevo procedimiento cuantas pruebas o acreditación de los hechos se trasladan al mismo, pues si bien la Administración puede quedar vinculada por sus actos propios o la validez y eficacia de actos administrativos anteriormente dictados, no puede trasladar al destinatario de la operación estos mismos efectos sin permitirle conocer no sólo los fundamentos jurídicos y hechos en que basa su decisión la Administración tributaria (en este sentido el destinatario no desconocerá las razones de la Administración) sino también, y es lo trascendental, cuantas pruebas, o acreditación de los hechos en que fundamenta su decisión, hayan sido tenidos en cuenta para dictar el nuevo acto.

No estamos manifestando que la actuación administrativa cuestionada no guarde plena coherencia interna (se produce esa coherencia desde el momento en que existiendo un acto firme de la Administración cuyos efectos se desplegaron exclusivamente para el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios, traslada las consecuencias jurídicas del acto a un sujeto distinto, al destinatario, al que no se reconoció ni legitimación ni tampoco interés legítimo como interesado en aquel procedimiento pues a sabiendas de su existencia la Administración tributaria no citó ni lo requirió para personarse), pero el principio de seguridad jurídica debe desplegar también todos sus efectos en relación con el destinatario de las operaciones, y encontrándonos ante un acto administrativo distinto del acto firme que dio lugar a la regularización efectuada al proveedor del bien o al prestador del servicio, debe permitirse al destinatario, como receptor e interesado de nuevo acto, conocer y sobre todo, poner a su disposición, cuantas pruebas hayan sido tenidas en cuenta por la Administración para dictar el nuevo acto administrativo, pues en otro caso, como venimos señalando, y es lo trascendental, la Administración tributaria no acredita o justifica en el procedimiento las afirmaciones en que fundamenta su decisión, ocasionando con ello un grave perjuicio al interesado, por lo que procede la anulación de acto administrativo dictado.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04334/2013 de 04/04/2017

Unidad resolutoria: Vocalía duodécima

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Transparencia fiscal. Pronunciamiento administrativo o jurisdiccional que anula la regularización en sede de la sociedad. Consecuencias en sede de los socios.

En caso de que la regularización a los socios sea firme y posteriormente un pronunciamiento, administrativo o jurisdiccional, anulara la regularización en sede de la sociedad transparente, dada la firmeza de las liquidaciones practicadas a los socios éstos podrán plantear recurso extraordinario de revisión aportándose como “documento de valor esencial que evidencia el error cometido” aquel pronunciamiento que anula la regularización en sede de la sociedad “transparente”, recayendo fallo estimatorio en el recurso extraordinario de revisión.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: En el presente caso el interesado instó la devolución de lo que consideraba ingreso indebido (que se había realizado al ingresarse la deuda tributaria de la liquidación que le fue practicada por la Inspección como socio de la entidad **XY, S.A.**), como consecuencia de la citada Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de julio de 2010, la cual confirmaba la calificación de dicha sociedad como sujeta al régimen de transparencia fiscal, y en lo concerniente a la fijación de su base imponible, que debía minorarse de la misma el importe de las plusvalías generadas por la venta de las acciones de la entidad **Z S.A.**.

Como se describe detalladamente en los Antecedentes de Hecho, tanto la Agencia Tributaria como el TEAR de Murcia, desestimaron la solicitud de devolución de ingresos indebidos al considerar que no podían ser objeto de devolución los ingresos efectuados en virtud de actos administrativos firmes. En ambos casos apuntaron la posibilidad de promover un recurso extraordinario de revisión como medio adecuado, en su caso, para obtener la devolución.

El artículo 221.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, señala que *“cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 [revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación y rectificación de errores, respectivamente] y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”*.

En este contexto, y a la luz de lo dispuesto en este artículo, este Tribunal Central procede a calificar el presente recurso de alzada ordinario como recurso extraordinario de revisión, evidenciándose esta calificación como la más adecuada para conocer de la revisión de actos administrativos firmes.

CUARTO: En el presente caso, resultando evidente la falta de concurrencia de las causas de admisión recogidas en los apartados b) y c) del mencionado artículo 244.1, únicamente cabría examinar si pudiéramos estar en el supuesto contemplado en el apartado a), esto es, cuando *“aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto”*.

En cuanto a la calificación que merezcan pronunciamientos administrativos o judiciales recaídos, a los efectos de lo dispuesto por la letra a) del artículo 244.1, este Tribunal viene admitiendo de manera constante estar en presencia de ‘documentos esenciales’ siempre y cuando aquellos fallos *‘evidencien el error cometido por aquél’*, esto es, que pongan de relieve o afloren nuevos hechos no conocidos o ignorados al tiempo de dictarse la resolución que se enjuicia y que,

de haberse atendido a ellos, hubieran podido conducir a un fallo distinto al recogido en la resolución que se impugna en vía extraordinaria.

Llegados a este punto, puede identificarse como *"documento de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos ... y que evidencien el error cometido"*, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2010, recurso de casación número .../2005, y el posterior Auto de la Audiencia Nacional de fecha 11 de enero de 2012, dictado en incidente de ejecución, que confirmaban la sujeción al régimen de transparencia fiscal de la entidad **XY, S.A.**, y determinaban que, en lo concerniente a la fijación de su base imponible, ésta debía minorarse en el importe de las plusvalías generadas por la venta de las acciones de la entidad **Z, S.A.**:

Hasta ese momento no había regularización alguna en sede del socio de la entidad sujeta al régimen de transparencia fiscal.

El nuevo hecho que supone la anulación de la regularización practicada en sede de la sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal, con modificación de su base imponible, evidencia la necesidad de nueva regularización en sede del socio, de ahí que proceda no ya la calificación del presente recurso extraordinario de revisión, sino también su estimación, procediendo la anulación de la liquidación practicada por la Inspección en fecha 25 de junio de 1997.

■

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 06302/2015 de 08/06/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reducción por irregularidad. Renta percibida por pacto de no competencia durante 3 años al cesar en la condición de socio. Regla de imputación temporal.

Se discute la procedencia de la reducción por irregularidad aplicada sobre una renta obtenida con motivo de un pacto de no concurrencia y por el hecho de cesar en la condición de socio. El Tribunal considera que tal retribución no viene a compensar unos servicios previos o esfuerzo prolongado en el tiempo de más de dos años, sino que se obtiene para compensar los daños y perjuicios que la pérdida de la condición de socio le pueda generar, y por tanto carecería de un periodo de generación superior a dos años. Por la parte correspondiente al pacto de no concurrencia tampoco puede hablarse de un esfuerzo prolongado en el tiempo, dado que la obligación que se impone en estos pactos es la de no hacer. Por tanto en ambos casos no sería de aplicación la reducción por irregularidad.

Fundamentos de derecho

TERCERO: La discutida reducción del 40% encuentra su regulación en el artículo, 32.1 de la Ley 35/2016, del IRPF, que tiene por objeto las '*Reducciones*' sobre los rendimientos de la actividad económica, según el cual:

"Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

...

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".

Tal precepto debe complementarse con lo dispuesto por el artículo 25.1 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, donde, bajo el epígrafe '*Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada*', se dispone que:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

- a. Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- b. Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- c. Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
- d. Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida".

Así pues, dos son las circunstancias previstas por la normativa tributaria, que, de concurrir, supondrán la reducción de los correspondientes 'rendimientos netos' de la actividad económica en un 40 %; a saber, ya sea la existencia de un *"período de generación superior a dos años"*, ya sea que la propia norma reglamentaria califique aquellos como *"obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo"*.

En lo que hace a la consideración de las rentas en cuestión como *"obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo"*, el análisis se circunscribe a verificar si el caso analizado se corresponde con alguna de las distintas situaciones de hecho enumeradas con carácter limitativo por la norma, pues ésta prevé que se consideraran como tales, *"exclusivamente"*, las allí recogidas.

Mayores dificultades ofrece el análisis de la concurrencia o existencia de *"un período de generación superior a dos años"*, siendo ésta la primera, y principal, cuestión de fondo sobre la que debe pronunciarse este Tribunal.

(...)

SEXTO: Abordando en primer lugar la eventual concurrencia de un *'período de generación superior a dos años'*, debemos remitirnos a lo recogido en la citada resolución de este Tribunal de 8 de mayo de 2017 (RG.4919/2013, donde se citan otras previas), en la que se recuerda que la norma no contiene una definición explícita del término *'período de generación'*, debiendo partirse de la *"finalidad"* de dicha reducción (artículos 3.1 del Código Civil y 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria), que consiste en un ajuste de técnica fiscal, que responde a la necesidad de paliar el efecto de la escala progresiva de tipos impositivos sobre rentas que, no obstante haberse generado en periodos de tiempo extensos (más de dos años, señala la ley), procede su imputación fiscal en un único ejercicio a tenor de las reglas de imputación que resultan del artículo 14 de la Ley 35/2006, del IRPF; así, una renta *'generada'* a lo largo de varios ejercicios, e imputada fiscalmente a uno sólo, se vería perjudicada en su tributación por mor de la aplicación de aquella escala progresiva del IRPF.

A aquel término se ha referido la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en numerosas ocasiones, pudiéndonos referirnos a las sentencias de 15 de julio de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1364/1999), 1 de febrero de 2008 (recurso de casación núm. 183/2003) y 28 de noviembre de 2011 (recurso de casación núm. 280/2008), en las que, haciéndose eco en la primera de las citadas al pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 5 de mayo de 1995 (recurso núm. 1467/1992), invocada en aquel recurso de unificación de doctrina, se señala que:

"Si el esfuerzo para generar la renta, se prolonga durante un período superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta, se ingresa en un solo ejercicio, lógico es, que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Es por ello que la aplicación de aquella reducción cabe, o resulta procedente, cuando la renta se ha *'generado'* en un periodo *'superior a dos años'*, debiendo existir por tanto una clara correlación o relación unívoca entre ese *'esfuerzo prolongado de más de dos años'* y la obtención de la correspondiente renta. Como señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de noviembre de 2010 (recurso casación en Unificación de Doctrina núm. 114/2006):

"... aunque existe vinculación con un período de trabajo anterior, y es por ello que se consideran como rentas de trabajo y se gravan como tales, no cabe hablar propiamente de un «ciclo de producción», ..."

Para que hubiera propiamente un ciclo productivo tendría que tratarse de un rendimiento que participara de la naturaleza de una contraprestación por unos servicios, prestados a cambio del abono de esas rentas". (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Nos ilustra el Alto Tribunal acerca de que no toda retribución enmarcada en el seno de una relación económica prolongada en el tiempo gozará de aquella reducción del 40 %, sino que únicamente debe aplicarse aquella reducción –con la finalidad de evitar un exceso de progresividad–, cuando la renta responde o participa de la naturaleza de una contraprestación por un esfuerzo prolongado por periodo superior a dos años. (...)

SEPTIMO: (...) aún admitiéndose que parte de la retribución percibida lo fuera en concepto de '*Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada*', tal cantidad retribuiría un único hecho, instantáneo, cual es su cese, y no un previo '*esfuerzo*' o actividad prolongado en el tiempo, y, además, la cuantificación de aquella retribución prevista por los Estatutos evidencia, a mayor abundamiento, que tal retribución no respondería a tarea o esfuerzo previo, sino que atiende a dos únicos elementos o parámetros: las retribuciones medias más altas de tres de los seis últimos ejercicios y la edad del socio en el momento del cese.

Esto es, dicha renta o '*compensación*' no respondería a un '*esfuerzo*' que "*se prolonga durante un periodo superior a dos años*" que deba retribuir la mercantil, como observa necesario la jurisprudencia citada para resultar aplicable aquella reducción. En el caso aquí analizado no existiría la necesaria e imprescindible correlación entre un '*esfuerzo*' del contribuyente -prolongado en el tiempo- en el ejercicio de su actividad como socio de la firma X y aquella '*Compensación económica asociada a la separación de la Firma por jubilación anticipada*', que habría satisfecho la mercantil X al sujeto pasivo, para resarcir los daños y perjuicios causados por la extinción del contrato de prestación de servicios.

Tal retribución, de existir, únicamente traería causa del cese del socio, no de un previo servicio o '*esfuerzo prolongado en el tiempo*' que hubiera de retribuirse.

(...)

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal, es claro que en el caso que nos ocupa, de entenderse que parte de la renta percibida lo fue en compensación por la extinción del contrato profesional, la renta que pudiera satisfacerse con ocasión de aquella extinción, en atención a la previsión de los Estatutos de la firma, carecería de período de generación superior a dos años. (...)

UNDECIMO: (...) con relación al ingreso derivado de la asunción por el sujeto pasivo de aquel '*pacto de no competencia*', siempre se ha hecho referencia al doble escenario con relación a la eventual existencia de un '*periodo de generación*' asociado a aquel ingreso, aceptando, por tanto, a efectos dialécticos, que podríamos estar ante rentas con periodo de generación plurianual.

Valga recordar que en ninguno de aquellos dos escenarios analizados cabía la aplicación de la discutida reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF, de ahí que el presente Fundamento tiene una clara vocación de argumentación '*a mayor abundamiento*', si pudiendo anticiparse, como se verá, que este Tribunal aprecia en este concreto que no se dan las condiciones para considerar que la renta cuya tributación se analiza tenga '*periodo de generación*' alguno.

Anticipadas las conclusiones del presente Fundamento, el debate debiera partir de la delimitación del concepto '*periodo de generación superior a dos años*' recogida por los pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ya referidos en esta resolución. Así, ya indicábamos que aquella reducción del 40 % contemplada por la norma responde a un ajuste de técnica fiscal, que pretende paliar el efecto de la escala progresiva de tipos impositivos sobre rentas generadas en '*periodos superiores a dos años*', pero imputadas fiscalmente a un solo ejercicio. (...)

Así, en el supuesto de '*pactos de no competencia*' no puede hablarse de un '*esfuerzo prolongado en el tiempo*', por cuanto que la obligación que se impone en estos pactos es precisamente de no hacer, de inacción, de inactividad. (...)

DECIMOSEGUNDO: (...) dos son las circunstancias previstas por la normativa tributaria, que, de concurrir, supondrán la reducción de los correspondientes '*rendimientos netos*' de la actividad económica en un 40 %: la existencia de un "*período de generación superior a dos años*", o bien que la propia norma reglamentaria califique tales rentas como "*obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*".

Descartada la aplicación al caso de aquella reducción atendiendo al supuesto de concurrencia de un "*período de generación superior a dos años*", resta por analizar si cabe en el presente caso aquella reducción por estar ante un '*rendimiento de la actividad económica obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo*'.

En este sentido, recordemos que el Reglamento del IRPF –al que se remite expresamente el artículo 32.1 de la Ley–, dispone en su artículo 25.1, bajo el epígrafe '*Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada*', que:

"A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida".

(...) ni en el caso de retribuciones por la asunción del '*pacto de no competencia*', estamos ante una "*Indemnizaciones ... por cese de actividades económicas*", sino ante remuneraciones que compensan o retribuyen y la asunción de determinadas obligaciones de no hacer, y, en su caso, la salida del socio de la sociedad **X**.

Nada impide que el sujeto pasivo siga ejerciendo su actividad profesional el día siguiente del cese (excepción hecha de las limitaciones contenidas en aquel acuerdo), por lo que en ningún caso se está retribuyendo al sujeto pasivo por '*cesar en su actividad económica*', sino por rescindir su relación como socio profesional con la sociedad y asumir aquellas obligaciones de no hacer.

Tampoco cabe sostener la concurrencia de la causa tasada recogida en el apartado d) de aquel artículo 25 del Reglamento, que se refiere a "*indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida*", toda vez que en ningún caso pueden identificarse las retribuciones que percibiría el socio hasta su jubilación en la firma **X**, por los servicios profesionales que éste prestaría a la sociedad de continuar vinculado a ella, como "*derechos económicos de duración indefinida*".(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04937/2016 de 31/05/2017

Unidad resolutoria: Vocalía duodécima

Responsabilidad solidaria. Hechos determinantes de la responsabilidad.

Se discute la concurrencia de los requisitos para poder derivar por responsabilidad solidaria el pago de una deuda. La responsabilidad del apartado a) del artículo 42.2 LGT no circumscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Fundamentos de derecho

CUARTO: (...) La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora.

En cuanto a la interpretación de este precepto, a los efectos aquí pretendidos, en el apartado a) la responsabilidad relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no se circumscribe la conducta a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Así exige para que se dé el supuesto de responsabilidad en él establecido, la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. 2) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término "causar" implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación, y 3) Que quede acreditado por la Administración que la participación del responsable en la ocultación responde a la mala fe, buscando el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una actividad dolosa (**ánimus** (**ánimus** nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

Por tanto y en relación a la cuestión que nos ocupa, el artículo 42.2.a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad.

La cuestión que aquí se dilucida ha sido ya objeto de pronunciamiento por este TEAC en resolución 4642/2013 de fecha 23/06/2016, cuyo criterio ha sido confirmado por la Audiencia Nacional.

En dicha resolución 4642/2013 se analizaba un supuesto de hecho de una aportación no dineraria realizada por una entidad (el deudor principal) que supuso una alteración patrimonial de dicha sociedad, situándola en una peor situación a la que tenía con anterioridad a la aportación, al recibir participaciones sociales a cambio de otros activos (inmuebles fundamentalmente), siendo las participaciones sociales un bien de más difícil realización que los activos aportados. Además poco después de la aportación no dineraria, las participaciones sociales fueron transmitidas a otra sociedad. Posteriormente, la responsabilidad solidaria, con fundamento en el artículo 42.2.a) de la LGT, a quien fue el beneficiario de dicha aportación no dineraria y por la deuda tributaria que se devengó con motivo de esta operación por el Impuesto sobre Sociedades del deudor principal.

En tal caso este Tribunal Central concluye que debía entenderse en base a los hechos anteriormente mencionados que la aportación no dineraria era una actuación preparatoria según la cual el deudor principal habría iniciado un proceso de despatrimonialización, situando a la sociedad en una posición actual de insuficiencia de activos para hacer frente al pago de sus deudas, (...).

(...)

ESTIMACIÓN PARCIAL: (...) La responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituyan a su vez el acto de despatrimonialización, de forma que la colaboración del responsable se produce en el acto mismo que genera la deuda tributaria, esto es, antes de su devengo y no después; pero siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor.

■

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04435/2016 de 29/06/2017

Unidad resolutoria: Vocalía duodécima

Responsabilidad solidaria. Hechos determinantes de la responsabilidad.

Se discute la concurrencia de los requisitos para poder derivar por responsabilidad solidaria el pago de una deuda. La responsabilidad del apartado a) del artículo 42.2 LGT no circumscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Fundamentos de derecho

CUARTO: (...) La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora.

En cuanto a la interpretación de este precepto, a los efectos aquí pretendidos, en el apartado a) la responsabilidad relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no se circumscribe la conducta a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Así exige para que se dé el supuesto de responsabilidad en él establecido, la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. 2) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término "causar" implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación, y 3) Que quede acreditado por la Administración que la participación del responsable en la ocultación responde a la mala fe, buscando el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una actividad dolosa (**ánimus** (**ánimus** nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

Por tanto y en relación a la cuestión que nos ocupa, el artículo 42.2.a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad.

La cuestión que aquí se dilucida ha sido ya objeto de pronunciamiento por este TEAC en resolución 4642/2013 de fecha 23/06/2016, cuyo criterio ha sido confirmado por la Audiencia Nacional.

En dicha resolución 4642/2013 se analizaba un supuesto de hecho de una aportación no dineraria realizada por una entidad (el deudor principal) que supuso una alteración patrimonial de dicha sociedad, situándola en una peor situación a la que tenía con anterioridad a la aportación, al recibir participaciones sociales a cambio de otros activos (inmuebles fundamentalmente), siendo las participaciones sociales un bien de más difícil realización que los activos aportados. Además poco después de la aportación no dineraria, las participaciones sociales fueron transmitidas a otra sociedad. Posteriormente, la responsabilidad solidaria, con fundamento en el artículo 42.2.a) de la LGT, a quien fue el beneficiario de dicha aportación no dineraria y por la deuda tributaria que se devengó con motivo de esta operación por el Impuesto sobre Sociedades del deudor principal.

En tal caso este Tribunal Central concluye que debía entenderse en base a los hechos anteriormente mencionados que la aportación no dineraria era una actuación preparatoria según la cual el deudor principal habría iniciado un proceso de despatrimonialización, situando a la sociedad en una posición actual de insuficiencia de activos para hacer frente al pago de sus deudas, (...).

(...)

ESTIMACIÓN PARCIAL: (...) La responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituyan a su vez el acto de despatrimonialización, de forma que la colaboración del responsable se produce en el acto mismo que genera la deuda tributaria, esto es, antes de su devengo y no después; pero siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor.

■

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03737/2014 de 08/06/2017

Unidad resolutoria: Vocalía primera

IRPF. Exención de indemnización por despido. Calificación relación laboral.

Se discute la retención practicada por la sociedad a la indemnización pagada a un trabajador, al considerar ésta que se trataba de una relación laboral común, entendiendo la Administración por pruebas indiciarias que la relación era especial de alta dirección.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: En esta reclamación son dos las cuestiones principales a resolver, por un lado, si tiene capacidad la Inspección para calificar la relación laboral existente entre la entidad y su trabajador; y por otro lado, si es procedente o no la calificación realizada por esta de relación especial de alto directivo.

Comenzando por la capacidad de la Inspección de calificar la relación a efectos tributarios, y que según el interesado se supone extralimitarse en sus funciones, ha de destacarse, como ya se hizo en el acta de disconformidad, el principio de calificación dispuesto en el artículo 13 de la LGT, según el cual: "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocios realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

Por tanto, se trata de una facultad que la Ley atribuye a la Administración, y que le permite, solo a efectos tributarios, determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y su correspondiente tributación, con independencia de la forma o denominación dada por las partes.

(...)

Así pues, a la vista de los preceptos y de las resoluciones citadas, este Tribunal, apoyando el comportamiento realizado por la Inspección, considera que esta no se extralimitó en ningún momento en sus funciones. La Inspección se ha limitado, en base a la apreciación de determinado indicios, a calificar (a los solos efectos tributarios) un negocio entre dos partes por su verdadera naturaleza jurídica, y no por lo que las partes pretendían que fuera.

(...)

TERCERO: A continuación, el interesado defiende que la calificación realizada por la Inspección es improcedente, ya que entiende que la relación existente entre la entidad X... y el señor Mx... ha sido desde su inicio una relación laboral común, y no una relación especial de alta dirección como defiende la Inspección. (...)

De esta forma, el señor Mx..., pese a depender del Director de la Empresa, el conjunto de características que rodean su relación laboral determina que se considere como una relación especial de alto directivo pues, en síntesis, desempeña funciones que inciden sobre los objetivos generales de la empresa disponiendo para ello de unas facultades muy amplias propias de un alto directivo y de no un trabajador muy calificado.

Por ello, tal y como se establece en la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de junio de 2011, la relación especial de alto directivo se determina, no por análisis por separado de cada una de las características del puesto como pretende el interesado, sino por el conjunto de las mismas.

El interesado, en relación con esta pretensión, cita una resolución de la Oficina Técnica que consideró que el Director de Marketing de dicha entidad no podía ser considerado alto directivo dado que “la existencia de amplios poderes no confiere por sí sola a la relación laboral el carácter especial de alta dirección, pues deben tenerse en cuenta asimismo las funciones encomendadas y su trascendencia para la actividad de la empresa”. Y en consecuencia, concluyó esta Oficina Técnica que “los indicios acumulados no permiten concluir de forma indubitada que la relación laboral del Sr. Gx... pueda calificarse como propia de la alta dirección”.

Este Tribunal considera que esta resolución de la Oficina Técnica no es trasladable al presente caso pues no concurren las mismas situaciones de hecho. Como bien indica la Oficina Técnica, la razón por la que no puede calificarse como tal es por la falta de indicios acumulados, ya que una mera concesión amplia de poderes no es suficiente. Sin embargo en el caso que ahora nos ocupa, la Inspección apreció la concurrencia de varios indicios característicos de dicha relación de alto directivo. Es más, el propio acuerdo que cita el interesado, contempla otros dos supuestos, con mayor similitud al que ahora nos encontramos, en el que se confirma la calificación de alto directivo en base a un cúmulo de indicios.

(...)

CUARTO: Y por último, el recurrente argumenta que la Inspección se basa en meros indicios, no pruebas, que en ningún caso revelan la existencia de una relación especial de alta dirección.

(...)

En el caso concreto que analizamos, la Inspección ha utilizado lo que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han venido denominando prueba por indicios. Además, la eficacia de la prueba ha de medirse a la luz del principio de su libre valoración, reforzado por la denominada apreciación conjunta, de modo que cada prueba se valore en función de todas las otras, sin que sean suficientes los indicios o conjeturas. De esta forma, los hechos, que deben estar acreditados, separadamente pueden no significar nada, pero considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico.

Tal y como se ha señalado en el Fundamento de Derecho anterior, la Inspección calificó la relación como de alto directivo en base a la valoración conjunta de los indicios, indiscutidos y debidamente acreditado.

El interesado articula sus alegaciones tratando de desmentir la valoración realizada por la Inspección, mediante un estudio separado de cada uno de los indicios señalados por esta (funciones, posición en el organigrama, poderes, retribución). Sin embargo, como se acaba de resaltar, la prueba de indiciaria ha de considerarse en su conjunto, y no de forma aislada.

Por tanto, como ya se concluyó en el Fundamento Anterior, este Tribunal comparte con la Inspección que el conjunto de pruebas indiciarias del presente caso conducen indefectiblemente al convencimiento de que estamos ante una relación laboral especial de alta dirección, desestimando así lo alegado por la parte interesada.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 02472/2014 de 16/03/2017

Unidad resolutoria: Vocalía cuarta

IVA. Aplicación de prorrata especial sin realizar opción expresa.

El recurrente alega que no se le puede negar la aplicación del régimen de prorrata especial del impuesto por el hecho formal de no haber optado por él en el tiempo y forma indicados. Se estima su pretensión en virtud de la Sexta Directiva.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: (...) Por tanto, en primer lugar, debemos pronunciarnos sobre la procedencia de aplicar la prorrata especial en caso de no haber optado formalmente la misma.

Sobre los requisitos formales relativos a la opción por la prorrata especial se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias como la de 24 de febrero de 2011 (recurso nº 2247/2006) o la de 22 de marzo de 2012 (recurso nº 4599/2008).

En particular, el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de febrero de 2011 señala:

"(...) En definitiva, no afectando la elección en tiempo hábil al tributo mismo, no puede dársele el alcance de requisito que desnaturalice el impuesto, como entiende la Sala de instancia, y sí, únicamente, el de un requisito temporal necesario que permita, a elección del contribuyente, el sistema de prorrata a utilizar.

Entre los principios básicos del IVA se encuentra el derecho de los empresarios y profesionales a la deducción inmediata, y en su caso a la devolución, del IVA soportado en sus adquisiciones. El derecho a la deducción solo puede negarse cuando se acredite una intención fraudulenta o abusiva.

(...) Lo que conduce a la conclusión de que, conforme el sistema general de deducción previsto en la Sexta Directiva, el IVA soportado en la adquisición de terrenos destinados a operaciones inmobiliarias es deducible íntegramente.

(...)

Ahora bien, siendo esto así, lo que resultaría incompatible con la Directiva es que, por no ejercitar el sujeto pasivo la opción de la prorrata especial, se aplicase el sistema de prorrata general (que en la sexta Directiva es un sistema excepcional) en supuestos en que tal sistema alterase sustancialmente el derecho a la deducción tal como se configura en el párrafo primero del artículo 17.5 de la Sexta Directiva (es decir tal como resulta de la llamada prorrata especial, que en la Sexta Directiva es el sistema general u ordinario de deducción).

Precisamente por ello el artículo 103.dos.2º, de la Ley 37/1992 establece que la aplicación de la prorrata especial es obligatoria cuando el montante total del IVA que resultaría deducible según la prorrata general exceda de un 20 por 100 del que resulta deducible en la prorrata especial.

(...)”

La anterior jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido recogida como doctrina de este Tribunal Central en resoluciones como la de 23 de enero de 2014, RG 4317/2011, o la de 24 de abril de 2014, RG 2642/2012 y, de conformidad con la misma, no es posible admitir como motivo de improcedencia para aplicar la prorrata especial el hecho de no haber optado formalmente por ella.

(...)

Establecido lo anterior, debemos analizar el siguiente motivo por el que la Inspección no ha considerado procedente aplicar la prorrata especial en los ejercicios 2011 y 2012, consistente en la falta de aplicación efectiva de la prorrata especial por parte del obligado tributario que, según la Inspección, no ha tenido en cuenta en la deducción de cuotas soportadas el destino previsible de los bienes adquiridos, sino que ha pretendido la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas sin aplicar ninguna modalidad de prorrata.

(...)

A partir de lo expuesto, este Tribunal considera que no puede admitirse la conclusión alcanzada por la Inspección respecto a la pretensión de deducción total de las cuotas soportadas por parte de la reclamante, puesto que claramente no las ha deducido en su totalidad y, por otra parte, tampoco ha ignorado el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 99.Dos de la Ley 37/1992, al no haber deducido las cuotas soportadas en adquisiciones de viviendas terminadas, y sí las soportadas en adquisiciones de solares y locales comerciales. Es decir, no es correcto, como hace la Inspección, descartar que la entidad esté aplicando efectivamente la modalidad de la prorrata especial para determinar las cuotas soportadas deducibles, con independencia de que dicha prorrata especial haya sido correctamente aplicada de conformidad con el artículo 106 de la Ley del impuesto.

Por tanto, los motivos de regularización adoptados por la Inspección en el acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, no son conformes a Derecho, procediendo la anulación del acto impugnado.

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





Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF
Universitat de València

Sentencia: Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 9 de febrero de 2017

Asunto: X, C-283/15

Partes: X y Staatssecretaris van Financiën

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Nacional de un Estado miembro que percibe ingresos en el territorio de dicho Estado miembro y en el de un Estado tercero, mientras que reside en otro Estado miembro — Ventaja fiscal destinada a tener en cuenta su situación personal y familiar

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia X, C-283/15, constituye una decisión importante por cuanto viene a desarrollar, aclarar e incluso superar la doctrina del caso *Schumacker* en aquellos supuestos en los que en el Estado de la fuente de las rentas o de realización de la actividad no se obtengan la mayor parte o la totalidad de las rentas del sujeto pasivo o de su unidad familiar o el sujeto pasivo no opte a ser sometido a gravamen como residente, permitiendo una aplicación *proporcional* de las ventajas personales y familiares que correspondan.

La sentencia se origina mediante una petición de cuestión prejudicial suscitada en el contexto de un litigio entre el contribuyente señor X y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda holandés), relativo a la decisión de la administración tributaria neerlandesa de no permitirle deducir al contribuyente los «rendimientos negativos» procedentes de una vivienda de su propiedad situada en España generados por el abono de unos intereses vinculados al préstamo hipotecario solicitado para la adquisición de dicha vivienda.

La Ley holandesa, al igual que la española, obliga a imputar como renta unas ventajas al propietario o titular de una vivienda en propiedad –entendemos que también resulta imputable en el caso de la vivienda principal que constituye su residencia habitual–, calculadas aplicando un porcentaje al valor de la misma. Sin embargo, y a diferencia

de la norma española, la ley holandesa permite a los contribuyentes residentes en Holanda y a los asimilados restar sobre dichas ventajas demostrativas de capacidad económica –y expresadas en un ‘equivalente’ de renta- los gastos deducibles, entre ellos, los intereses y gastos inherentes a las deudas contraídas para adquirir la vivienda, generándose rendimientos negativos si tales gastos son superiores a las ‘ventajas’. En el momento de los hechos suscitados, la normativa española permitía una deducción en la cuota por adquisición de vivienda habitual, pero aunque cumplía una función similar, ni el presupuesto objetivo ni la técnica aplicativa de la norma española y de la norma holandesa, ni su ámbito de aplicación, ni sus efectos, resultaban coincidentes.

Con independencia de dichas diferencias, el señor X, nacional neerlandés pero residente en España en el período impositivo 2007, observa como dicha ‘ventaja fiscal’, consistente en la toma en consideración de las ‘rentas negativas’ derivadas de la deducción de los gastos financieros sobre la renta imputada a la vivienda, situada en España, no le resulta aplicable porque ni tiene la consideración de contribuyente residente en Holanda ni tampoco obtiene la mayor parte o la totalidad de sus rentas en territorio holandés. Por el contrario, en 2007, los rendimientos de la actividad profesional de X consistieron en unas sumas abonadas por dos sociedades en las que tenía unas participaciones mayoritarias, una con sede en los Países Bajos y otra en Suiza. Los rendimientos de origen neerlandés representaron el 60 % de sus ingresos globales imponibles y los de origen suizo el 40 %. X no percibió ingreso alguno en España ni en el año 2007 ni a lo largo de los cuatro años siguientes, al término de los cuales dejó de residir en España.

X soportó un gravamen en Suiza por los ingresos de fuente suiza, y en los Países Bajos por los de fuente neerlandesa, según los convenios fiscales aplicables.

En un primer momento, en los Países Bajos optó por ser asimilado a los contribuyentes residentes, con la consecuencia de *quedar sometido a una obligación fiscal ilimitada* en los Países Bajos. Por este motivo, la administración tributaria neerlandesa tuvo en cuenta los «rendimientos negativos» correspondientes a su vivienda situada en España.

Sin embargo, al optar por el régimen de tributación ilimitada, la cuota tributaria fue *superior a la que X habría tenido que abonar si no hubiera optado por la asimilación a los contribuyentes residentes y si hubiera sido autorizado a deducir íntegramente los rendimientos negativos procedentes de la vivienda de su propiedad en España*, en Holanda, país donde no tenía la consideración de residente ni tenía la vivienda que generaba rendimientos negativos.

X revocó su opción por la asimilación e impugnó la liquidación ante los tribunales neerlandeses, alegando que las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de libre circulación debían interpretarse en el sentido de que *permiten que los contribuyentes no residentes deduzcan los «rendimientos negativos» correspondientes a su vivienda en propiedad sin tener que optar, para conseguirlo, por una asimilación a los contribuyentes residentes*.

Tras recurrir las sentencias denegatorias hasta la casación, el Tribunal Supremo holandés, que albergaba dudas sobre el alcance de la jurisprudencia comunitaria, en el sentido de que *el Estado miembro de ejercicio de la actividad debe tener siempre en cuenta la situación personal y familiar del interesado si el Estado de residencia no puede hacerlo*, decide plantear las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Deben interpretarse las disposiciones del Tratado FUE en materia de libre circulación en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un ciudadano de la Unión que reside en España y cuyos rendimientos profesionales son gravados en aproximadamente un 60 % por los Países Bajos y en aproximadamente un 40 % por Suiza no puede deducir de sus rendimientos profesionales gravados por los Países Bajos los rendimientos negativos correspondientes a su vivienda situada en España, de la que es propietario y que ocupa personalmente, aunque obtenga en el Estado de residencia, a saber, en España, unos ingresos tan bajos que los *rendimientos negativos* antes citados no pueden dar lugar a una reducción fiscal en el Estado de residencia en el ejercicio en cuestión?

- 2) a) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿cada Estado en el que el ciudadano de la Unión obtenga una parte de sus ingresos debe tener en cuenta la totalidad de los rendimientos negativos antes mencionados? ¿O bien esta obligación únicamente se aplica a uno de los Estados en los que aquél ejerza una actividad profesional? En caso de respuesta afirmativa, ¿a cuál? ¿O bien cada uno de los Estados en el que dicho ciudadano ejerza su actividad profesional (distintos del Estado de residencia) debe permitir la deducción de una parte de dichos rendimientos negativos? *En tal supuesto, ¿cómo debe determinarse la parte deducible?*
- b) ¿Resulta en este contexto decisivo en qué Estado miembro se realiza efectivamente el trabajo, o bien lo decisivo es saber qué Estado miembro es competente para gravar los rendimientos de ese trabajo?
- 3) ¿Debe darse una respuesta diferente a la segunda cuestión si uno de los Estados en los que el ciudadano de la Unión obtiene sus ingresos es la Confederación Suiza, que no es un Estado miembro de la Unión Europea ni tampoco forma parte del Espacio Económico Europeo?
- 4) ¿En qué medida resulta pertinente en este contexto determinar si la legislación del Estado de residencia del contribuyente (en el caso de autos, el Reino de España) le permite deducir los intereses hipotecarios de su vivienda propia, así como compensar las pérdidas fiscales derivadas de ello en el ejercicio en cuestión con eventuales ingresos procedentes de dicho Estado en ejercicios posteriores?»

El Tribunal de Justicia, tras escuchar las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2016, decide las cuestiones en sentencia de 8 de febrero de 2017.

2. Comentario

La primera cuestión que es objeto de debate es la de la fijación de la libertad fundamental aplicable, en ausencia de precisión por parte del tribunal nacional remitente, aunque en sus cuestiones el tribunal nacional se refería a los 'trabajos realizados en los Países Bajos'.

A pesar de la falta de precisión normativa del tribunal nacional, el TJUE resuelve la cuestión indicando que en atención a los hechos del caso, la libertad fundamental relevante es la libertad de establecimiento, pues es la libertad aplicable a un residente de un Estado miembro, sea cual sea su nacionalidad, que sea titular de una participación en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le permita desarrollar una influencia efectiva en las decisiones de esa sociedad y determinar sus actividades es la libertad de establecimiento (sentencia de 18 de diciembre de 2014, X, C87/13, EU:C:2014:2459, apartado 21) (p 22).

La segunda cuestión, sin duda una de las de mayor trascendencia, dilucida, en esencia, si el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de los «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda *deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente* cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales, y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente.

En puridad, y aunque no lo aborde el Tribunal, de los hechos resumidos por el Tribunal y el Abogado General, debería concluirse que la legislación de los Países Bajos no deniega *per se* dicha deducción a un trabajador por cuenta propia no residente a pesar de que el mismo sólo percibe en el territorio de este Estado miembro el 60% de sus ingresos totales. Como se afirma en el resumen de los hechos, el contribuyente sr X, pudo optar, y de hecho optó, por la aplicación de dicha deducción, prevista por la legislación de los Países Bajos incluso para el caso en el que el

contribuyente no residente no obtuviera la totalidad o la mayor parte de sus rentas en territorio holandés, siguiendo las exigencias de la doctrina Schumacker.

Para contestar la cuestión formulada, el Tribunal considera que la toma en consideración de los «rendimientos negativos» derivados de un bien inmueble situado en el Estado miembro donde el contribuyente haya elegido domicilio *constituye una ventaja fiscal relacionada con la situación personal del interesado, que sirve para apreciar su capacidad contributiva global* (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2015, Kieback, C9/14, EU:C:2015:406, apartado 19 y jurisprudencia citada).(párrafo 26).

El Tribunal recuerda la doctrina formulada en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C279/93, EU:C:1995:31; apartado 34), por la que a priori, la no concesión a un no residente de determinadas ventajas fiscales que concede a un residente *no es, por regla general, discriminatorio*, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar, citando la jurisprudencia posterior confirmatoria (apartado 31).

Recuerda también la formulación, como excepción de la posible comparabilidad entre la situación de los residentes y la de los no residentes, de la existencia de un trato discriminatorio tras comprobar que “con respecto al objeto y al contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, ambas categorías de contribuyentes se hallan en una situación comparable”.

Sin embargo, considera que la discriminación, en la doctrina Schumacker, consiste en que “la situación personal y familiar de un no residente que percibe en un Estado miembro distinto del de su residencia lo esencial de sus ingresos y la cuasi totalidad de sus ingresos familiares no se tiene en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo” (p. 34) y que dicha jurisprudencia “se extiende a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no son concedidas ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo de un trabajador”. (p. 35); siendo dicha jurisprudencia trasladable y extensible a los supuestos –extensión de ventajas fiscales- amparados por la libertad de establecimiento (p. 36). La exigencia comparabilidad objetiva requiere verificar además que *el Estado de residencia ‘no pueda concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar’* (p38).

A pesar del reconocimiento del doble factor –porcentual o cualitativo de rentas; y de imposibilidad de toma en consideración- como criterio de comparabilidad objetiva, la comparabilidad se traslada a partir de esta sentencia a la simple verificación de la ausencia de toma en consideración de una determinada ‘renta negativa’ en ‘ningún Estado’; antes que al alcance de la obligación tributaria y la integración de la ventaja concedida/denegada en la comparabilidad de gravámenes objetivos que soportan contribuyentes residentes y no residentes.

Y aunque reconoce a necesidad de verificar la esencialidad de los ingresos en el Estado de actividad –además de esa condición-, posteriormente la desestima o no la toma en consideración. Así se formula de forma rotunda, clara –y sorprendente, frente a la jurisprudencia previa y al propio recordatorio en la misma sentencia X- el Tribunal:

“Dado que la situación personal y familiar de X no pudo ser tomada en consideración ni por este último Estado miembro ni por el Estado miembro en cuyo territorio percibió el 60 % del total de los ingresos de su actividad, a saber, el Reino de los Países Bajos, es preciso declarar que X sufrió una discriminación en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 27 a 32 de la presente sentencia” (p. 41).

La obtención únicamente del 60% de los ingresos mundiales de un sujeto pasivo en el territorio de un Estado miembro en el que se ejerce parte de su actividad no determina *per se* que el Estado miembro de residencia no pueda tomar en consideración todos sus ingresos y su situación personal y familiar (p. 39). Este aserto debería hacer replantear la

transposición que muchos Estados miembros han realizado de la doctrina *Schumacker*, puesto que a juicio del Tribunal el elemento relevante de la comparabilidad -¿objetiva?- entre residentes y no residentes no consiste en que el sujeto no residente obtenga la totalidad o la mayor parte de sus rentas en el territorio de la actividad, sino que no se hayan podido tomar en consideración las *ventajas personales y familiares* en el otro Estado -de residencia-.

El tercer elemento de comparabilidad de la doctrina *Schumacker* no sólo sigue estando presente -aunque fuera obviado por parte de muchas normativas de transposición de los Estados miembros-, sino que cobra protagonismo, inesperado, a nuestro juicio en la forma y posición de su formulación, convirtiéndose en el elemento clave y relevante para abordar la existencia de situaciones objetivas comparables. En palabras del tribunal, "el criterio determinante *sigue siendo* el de que el Estado miembro se vea en la imposibilidad de tomar en consideración, a efectos fiscales, la situación personal y familiar de un contribuyente por falta de ingresos imposables suficientes, mientras que esa toma en consideración es posible en otro lugar donde el contribuyente obtiene ingresos suficientes." (p 42).

El Tribunal considera extensible a la libertad de establecimiento el alcance de la jurisprudencia relativa a las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva que no pueden concederse ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro donde el trabajador por cuenta propia ejerce su actividad, recordando la jurisprudencia anterior emanada desde la sentencia *Schumacker*.

A juicio del Tribunal, la situación discriminatoria consistía en que la situación personal y familiar de un no residente que percibe en un Estado miembro distinto del de su residencia lo esencial de sus ingresos y la cuasi totalidad de sus ingresos familiares no se tiene en cuenta ni en el Estado miembro de residencia ni en el Estado miembro de empleo (sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C279/93, EU:C:1995:31, apartado 38; de 18 de julio de 2007, *Lakebrink y Peters-Lakebrink*, C182/06, EU:C:2007:452, apartado 31, y de 18 de junio de 2015, *Kieback*, C9/14, EU:C:2015:406, apartado 26)(apartado 34).

Tras la sentencia X, y a pesar de reproducir la jurisprudencia anterior, la discriminación existe cuando "un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de los «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente" (apartado 43). Sin embargo, la discriminación así descrita se hace depender del hecho de que en el Estado de residencia no se obtengan ingresos imposables suficientes para tomar en cuenta una deducción equivalente, y de que, en consecuencia, la mayor parte o la totalidad de las rentas imposables se obtengan en otro o más Estados de actividad distintos del Estado de residencia.

A juicio del Tribunal, dado que la situación personal y familiar de X no pudo ser tomada en consideración ni por este último Estado miembro ni por el Estado miembro en cuyo territorio percibió el 60 % del total de los ingresos de su actividad, a saber, el Reino de los Países Bajos, es preciso declarar que X sufrió una discriminación en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 27 a 32 de la presente sentencia. (p 41).

El Tribunal parece asumir que el derecho a la invocación de un 'derecho a deducción equivalente' queda vinculado a la obtención de ingresos imposables suficientes en un Estado y no, a la existencia o ausencia de una norma tributaria que reconozca dicho derecho a la deducción -equivalente o no- en dicho Estado.

Con la segunda cuestión prejudicial el Tribunal remitente pretende averiguar si la prohibición de no conceder la ventaja de deducir las rentas negativas derivadas de la adquisición de un inmueble en el Estado de residencia al sujeto no residente se aplica únicamente al Estado en el que el contribuyente percibe el 60% de sus ingresos totales o 'si afecta también a cualquier otro Estado miembro en cuyo territorio el contribuyente no residente perciba ingresos imposables que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente', así como los criterios de *reparto* de

la carga consistente en la concesión de las deducciones equivalentes en cada Estado. Cuestión ésta que *a priori* es hipotética, por cuanto no existe otro Estado miembro de la Unión Europea en la que el señor X obtenga rentas ni el juez holandés es competente para reclamar la aplicación de esta exigencia en otro Estado.

Sin embargo, y de forma sorprendente, el Tribunal asume y acepta el planteamiento del Tribunal nacional remitente y responde a las cuestiones –puramente teóricas y sin respaldo legal de derecho comparado– formuladas por el Tribunal holandés.

El Tribunal verifica, en primer lugar, si ‘cualquier otro Estado miembro’ en el que el contribuyente no residente ‘perciba ingresos imposables’ que le permitan invocar allí un ‘derecho a la deducción equivalente’ tiene la obligación de extender dicho tratamiento al sujeto no residente que perciba rendimientos negativos derivados de un préstamo hipotecario aunque no asciendan al 60%; y en segundo lugar, establece los parámetros de ‘reparto’ de dicho ‘derecho a deducción equivalente’. Con carácter previo, aunque el Tribunal nacional lo plantea en tercer lugar, el Tribunal considera e identifica el Estado –miembro– obligado a aplicar dicho criterio de reparto, en tanto que ‘Estado miembro de actividad’ (apartado 43).

En relación con la concreción de los Estados miembros de actividad, el Tribunal considera que “el concepto de «Estado miembro de actividad», tal y como se emplea en la presente sentencia, sólo puede entenderse como el Estado miembro competente para gravar la totalidad o una parte de los rendimientos de la actividad de un contribuyente, con independencia del lugar donde se ejerza concretamente la actividad que genera tales rendimientos” (apdo. 45).

‘Fijada’ de este modo la obligación de los diferentes Estados que son competentes para gravar la renta del obligado tributario, el Tribunal establece la formulación de un criterio de *reparto* o distribución de la obligación de reconocer la deducción equivalente, para que el sujeto beneficiario de la misma pueda aplicarse de forma estricta y el coste o la ‘carga’ de reconocer dicha ventaja pueda repartirse entre diferentes Estados miembros.

Para establecer dicho criterio, el Tribunal recuerda los criterios de fijación y reparto de la competencia tributaria entre los Estados miembros, a partir de la sentencia *de Groot*, aunque no el criterio de asunción de obligaciones para los Estados miembros en relación con la aplicación de las ventajas personales y familiares que se derivaba de dicha sentencia. Conforme a dicha jurisprudencia, los Estados miembros son competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de eliminar, en su caso mediante convenios, la doble imposición; y en este marco, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia tributaria. Sin embargo, el ejercicio de la competencia tributaria repartida de esta manera debe realizarse de forma compatible con el derecho de la Unión Europea, y en particular el principio de *trato nacional* de los nacionales de los demás Estados miembros y de sus propios nacionales que hayan ejercido las libertades garantizadas por el Tratado.

Sin embargo, dicha jurisprudencia es inmediatamente matizada por el Tribunal en la sentencia X, al indicar que la libertad de los Estados miembros de repartirse el ejercicio de sus competencias tributarias ‘debe conciliarse con la necesidad de garantizar a los contribuyentes de los Estados miembros en cuestión que, al final, se habrá tenido debidamente en cuenta su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados hayan repartido entre ellos tal obligación’ (p. 47). Y ello, de forma contradictoria, debe garantizarse ‘principalmente con el fin de evitar la acumulación de ventajas fiscales’. La conciliación también se justifica por parte del Tribunal para evitar el ‘riesgo de que el libre reparto de la competencia tributaria entre Estados miembros creara una desigualdad de trato entre los contribuyentes que, al no nacer de las disparidades existentes entre las legislaciones fiscales nacionales, resultaría incompatible con la libertad de establecimiento’ (p. 47).

En consecuencia, a juicio del Tribunal, en el caso de que un trabajador por cuenta propia perciba sus ingresos imposables en el territorio de varios Estados miembros distintos de su Estado de residencia, tal conciliación sólo puede alcanzarse si se le permite invocar su derecho a deducir los «rendimientos negativos» en cada uno de los

Estados miembros de actividad que concedan este tipo de ventaja fiscal, y ello en proporción a la parte de sus ingresos percibidos en el territorio de cada Estado miembro, recayendo en el trabajador por cuenta propia la carga de proporcionar a las administraciones nacionales competentes toda la información sobre sus ingresos mundiales que les permita determinar esta proporción.

En la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba una parte de sus ingresos imposables, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión. El Tribunal responde considerando que el hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba una parte de sus ingresos imposables, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, no afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión.

Sobre la cuarta cuestión, el Tribunal considera que por la falta de ingresos imposables en su Estado miembro de residencia en esos años, X no pudo, en cualquier caso, invocar ante las autoridades fiscales españolas el derecho a deducción para que se tomara en consideración su situación personal y familiar. Por este motivo, el Tribunal considera que la cuarta cuestión es hipotética y, por ende, inadmisibile.

3. Fallo

- 1) El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro cuya legislación tributaria permite la deducción de «rendimientos negativos» correspondientes a una vivienda deniegue esta deducción a un trabajador por cuenta propia no residente cuando éste percibe en el territorio de este Estado miembro el 60 % de sus ingresos totales y no percibe en el territorio del Estado miembro donde se encuentra su vivienda ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente.
- 2) La prohibición derivada de la respuesta a la primera cuestión se aplica a todo Estado miembro de actividad en cuyo territorio perciba el trabajador por cuenta propia ingresos que le permitan invocar allí un derecho a deducción equivalente, en proporción a la parte de estos ingresos percibida en el territorio de cada uno de los Estados miembros de actividad. A este respecto, es un «Estado miembro de actividad» todo Estado miembro que sea competente para gravar los rendimientos de la actividad de un no residente percibidos en su territorio, con independencia del lugar donde se ejerza concretamente esta actividad.
- 3) El hecho de que el contribuyente no residente de que se trate perciba parte de sus ingresos imposables, no en el territorio de un Estado miembro, sino en el de un Estado tercero, no afecta a la respuesta que se ha dado a la segunda cuestión.

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 16 de mayo de 2017

Asunto: C-682/15 (Berlioz)

Partes: Berlioz Investment Fund SAY Directeur de l'administration des contributions directes

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Directiva 2011/16/UE — Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad — Artículo 1, apartado 1 — Artículo 5 — Solicitud de información dirigida a un tercero — Negativa a responder — Sanción — Concepto de “pertinencia previsible” de la información solicitada — Control de la autoridad requerida — Control del juez — Alcance — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 51 — Aplicación del Derecho de la Unión — Artículo 47 — Derecho a la tutela judicial efectiva — Acceso del juez y del tercero a la solicitud de información dirigida por la autoridad requirente

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El litigio se genera ante la negativa de una entidad luxemburguesa a facilitar a las autoridades tributarias de Luxemburgo el nombre y dirección de sus socios y el importe del capital que cada socio ostenta en el capital de la sociedad. La sociedad anónima luxemburguesa había recibido dividendos abonados por su filial francesa, una sociedad por acciones simplificada de derecho francés, sin que se hubiera practicado retención en origen sobre los dividendos. La administración francesa albergaba dudas sobre la correcta aplicación de la exención.

Dicha información se había solicitado a las autoridades luxemburguesas por las autoridades tributarias francesas a través de un requerimiento de información al amparo de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia tributaria.

La entidad luxemburguesa consideró que la información requerida carecía de relevancia tributaria para el gravamen de su filial francesa y al denegar la información requerida le fue impuesta una sanción de 250000 euros.

Tras presentar un recurso contra dicha sanción y reducir la sanción hasta 150.000 euros, se interpuso recurso de apelación contra, el Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, que consideraba que la negativa del tribunal administrativo de primera instancia a comprobar la procedencia de la decisión de requerimiento conforme a la ley luxemburguesa violaba su derecho a la tutela judicial efectiva, tal como queda garantizado por el CEDH, y consideró que el artículo 47 de la Carta Europea también podía ser relevante. El Tribunal Supremo luxemburgués se pregunta si un administrado, como Berlioz, goza del derecho a la tutela judicial efectiva si no puede hacer que se compruebe, al menos por vía de excepción, la validez de la decisión de requerimiento que constituye el fundamento de la sanción que se le ha impuesto. Se interroga, en particular, sobre el concepto de «pertinencia previsible» de la información solicitada, al que se refiere el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2011/16, y sobre el alcance del control que las autoridades tributarias y judiciales del Estado requerido deben ejercer a este respecto sin menoscabar la finalidad de la citada Directiva.

Las cuestiones prejudiciales formuladas son:

- «1) Cuando, como sucede en el presente asunto, un Estado miembro impone a un administrado una sanción administrativa pecuniaria por incumplir la obligación de colaboración que le incumbe con respecto a una decisión de requerimiento adoptada por la autoridad nacional competente con arreglo a las normas de procedimiento de Derecho interno previstas a tal efecto en el marco de la ejecución, por ese Estado miembro, en su condición de Estado requerido, de una petición de información de otro Estado miembro que éste haya basado en las disposiciones de la Directiva 2011/16 relativas al intercambio de información previa petición, ¿está aplicando aquel Estado miembro el Derecho de la Unión, de modo que la Carta resulta aplicable, conforme al artículo 51, apartado 1, de ésta?
- 2) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿puede invocar un administrado el artículo 47 de la Carta si estima que la mencionada sanción administrativa pecuniaria que se le ha impuesto le obliga a facilitar información en el marco de la ejecución, por parte de la autoridad competente del Estado miembro requerido en el que reside, de una petición de información de otro Estado miembro que se considere injustificada en cuanto a la finalidad fiscal real, de forma que no existe un fin legítimo en este caso, y por la que se pretende obtener datos carentes de previsible pertinencia para el supuesto de imposición de que se trata?
- 3) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿exige el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, tal como se consagra en el artículo 47 de la Carta, el cual, conforme al artículo 52, apartado 1, de ésta, no puede ser objeto de restricciones, que el juez nacional competente disponga de competencia jurisdiccional plena y, por consiguiente, de la facultad de comprobar, al menos por vía de excepción, la validez de la decisión de requerimiento adoptada por la autoridad competente de un Estado miembro en el marco de la ejecución de una petición de información formulada por la autoridad competente de otro Estado miembro, sobre la base, en particular, de la Directiva 2011/16, al conocer de un recurso interpuesto por el tercero que posee la información, y que es el destinatario de dicha decisión de requerimiento, contra una resolución por la que se impone una sanción administrativa pecuniaria a este justiciable por incumplir la obligación de colaboración que le incumbe en el marco de la ejecución de dicha petición?
- 4) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿deben interpretarse los artículos 1, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/16, habida cuenta, por un lado, del paralelismo con el criterio de la previsible pertinencia dimanante del modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio de la [Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)] y, por otro, del principio de cooperación leal previsto en el artículo 4 TUE, junto con la finalidad de la Directiva 2011/16, en el sentido de que el carácter previsiblemente pertinente, con respecto al supuesto de imposición contemplado y a la finalidad fiscal indicada, de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que la petición de información debe cumplir para que la autoridad competente del Estado miembro requerido esté obligada a tramitarla y para legitimar una decisión de requerimiento a un tercero que posee la información adoptada por tal autoridad?
- 5) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿deben interpretarse los artículos 1, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/16, en relación con el artículo 47 de la Carta, en el sentido de que se oponen a una norma jurídica de un Estado miembro que limita con carácter general el examen por parte de su autoridad nacional competente, cuando actúa como autoridad del Estado requerido, de la validez de una petición de información a un control de la regularidad formal, y de que obligan al juez nacional a comprobar, en el marco de un recurso contencioso-administrativo, como el descrito en la tercera cuestión prejudicial, del que conoce, el cumplimiento del requisito de la previsible pertinencia de la información solicitada en todos los aspectos referentes al vínculo con el supuesto de imposición de que se trata, a la finalidad fiscal invocada y a la observancia del artículo 17 de la Directiva 2011/16?
- 6) En caso de que se determine que la Carta resulta aplicable al presente asunto, ¿se opone el artículo 47, [párrafo segundo], de la Carta a una norma jurídica de un Estado miembro que excluye del control del juez nacional

competente del Estado requerido, en el marco de un recurso contencioso-administrativo, como el descrito en la tercera cuestión prejudicial, del que conoce, la petición de información formulada por la autoridad competente de otro Estado miembro, y exige que se presente tal documento ante el juez nacional competente y que se permita el acceso al tercero que posee la información, o incluso que se aporte ese documento ante el juez nacional sin conceder acceso a dicho tercero debido al carácter confidencial del documento, siempre y cuando todas las dificultades causadas a ese tercero como consecuencia de una limitación de sus derechos queden suficientemente compensadas por el procedimiento desarrollado ante el juez nacional competente?»

2. Comentario

Ésta es una importante sentencia de la Gran Sala del TJUE que viene a confirmar que la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea es aplicable en el ámbito del derecho tributario sancionador en el marco de los procedimientos tributarios que desarrollan un intercambio de información tributaria bajo la protección de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, tal como proponía el Abogado General Wathelet en sus conclusiones presentadas el 10 de enero de 2017.

Las cuestiones formuladas por el tribunal nacional luxemburgués son complejas y deben ser analizadas con cierto detalle.

La primera cuestión pretende dilucidar si la Carta Europea (artículo 51.1 –las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión–) resulta aplicable cuando la legislación interna de un Estado miembro establece una sanción pecuniaria a un sujeto que se niega a facilitar información en el marco de un intercambio de información amparado por el Derecho de la UE.

El TJUE reconoce que el establecimiento de sanciones pueden resultar un mecanismo efectivo para incitar al cumplimiento de los requerimientos de información, y a pesar de que dichas medidas sancionadoras no estén previstas expresamente en la Directiva 2011/16/UE, y considera que ‘están comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión’, aunque la medida sancionadora impuesta figure en una ley que no ha sido promulgada para transponer la Directiva 2011/16/UE, puesto que ‘la aplicación de esa disposición nacional tiene por objeto garantizar la aplicación de dicha Directiva’. Reitera de este modo la jurisprudencia formulada en la sentencia de 26 de febrero de 2013, *Akeberg Fransson*.

En segundo lugar, el Tribunal confirma que el derecho a la tutela judicial basado en el artículo 47 de la Carta Europea comporta que un administrado puede impugnar la legalidad de una decisión por la que se le impone una sanción pecuniaria por no atender una decisión administrativa de requerimiento de información en el marco de la cooperación administrativa en virtud de la Directiva 2011/16. El Tribunal matiza la errática jurisprudencia emanada en la sentencia *Sabou*, por la que consideró que la Directiva 77/799 no atribuía derechos específicos a los contribuyentes en lo relativo a la participación de éstos en el procedimiento de intercambio de información entre las referidas autoridades. En particular, esa Directiva no imponía a tales autoridades la obligación de oír al contribuyente.

Considera el Tribunal que “esta circunstancia no implica que un administrado en la situación de *Berlioz* no pueda, conforme al artículo 47 de la Carta, defender su causa ante un tribunal en el marco de la aplicación de la Directiva 2011/16.” (p. 48). La protección frente a las intervenciones de los poderes públicos en la esfera de actividad privada de una persona física o jurídica que sean arbitrarias o desproporcionadas constituye un principio general del Derecho de la Unión. Esta protección puede ser invocada por un administrado, como *Berlioz*, contra un acto lesivo, como pueden ser el requerimiento y la medida sancionadora de que se trata en el litigio principal, de modo que tal administrado puede ampararse en un derecho garantizado por el Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 47 de la Carta, que le confiere el derecho a la tutela judicial efectiva.

Como principio general de la Unión, el derecho a la tutela judicial efectiva garantiza la protección conferida por los artículos 6.1 y 13 del CEDH. En consecuencia, la decisión de una autoridad administrativa que no cumpla en sí misma los requisitos de independencia e imparcialidad estará sujeta al control ulterior de un órgano jurisdiccional, el cual ha de tener competencia, en concreto, para pronunciarse sobre todas las cuestiones pertinentes. Por ello, para que se respete el artículo 47 de la Carta, el juez nacional, que conoce de un recurso contra la sanción administrativa pecuniaria impuesta al administrado por no atender la decisión de requerimiento, debe poder examinar la legalidad de esta última.

El Tribunal distingue los supuestos de hecho referidos en *Sabou* y en *Berlioz*. En el primero, se refería a solicitudes de información dirigidas por la Administración tributaria de un Estado miembro a la Administración tributaria de otro Estado miembro y, en particular, al derecho del contribuyente que era objeto de una inspección fiscal en el Estado miembro requirente de participar en el procedimiento relativo a tales solicitudes. Sin embargo, no se había dirigido una solicitud de información al administrado en cuestión, contrariamente a lo que sucede con *Berlioz* en el asunto principal. En *Berlioz*, se disputa si el administrado de un Estado miembro tiene derecho a la tutela judicial contra una medida sancionadora impuesta a tal administrado por no atender una decisión de requerimiento adoptada frente a él por la autoridad requerida a raíz de una solicitud de información dirigida a esta autoridad por la autoridad requirente.

El Tribunal también aclara la exigencia de la pertinencia previsible, o relevancia tributaria, de la información solicitada en el requerimiento de información, constituyendo un *requisito de legalidad de la solicitud y de la decisión de requerimiento dirigida al administrado* (p. 73), aclarando quién y cómo se evalúa esta cualidad. Considera el Tribunal que “el objetivo del concepto de pertinencia previsible tal como se desprende del considerando 9 de la Directiva 2011/16 es permitir a la autoridad requirente obtener toda información que considere justificada para su investigación sin autorizarla no obstante a sobrepasar manifiestamente el marco de esa investigación ni a imponer una carga excesiva a la autoridad requerida.” (p. 68).

Por un lado, es la autoridad requirente la que, conforme a su ordenamiento interno y las circunstancias del asunto, debe apreciar la pertinencia previsible de la información solicitada. Por otro lado, al administrado “se le debe reconocer el derecho a invocar ante un juez la falta de conformidad de la solicitud de información con el artículo 5 de la Directiva 2011/16 y la ilegalidad de la decisión de requerimiento resultante de ello.”

¿Quién debe verificar la legalidad del requerimiento? El Tribunal de Justicia concreta el órgano jurisdiccional que debe verificar la legalidad del requerimiento, que corresponde al órgano del Estado en el que el administrado deba atender el requerimiento de información. Para ello, la autoridad requerida debe verificar, en primer lugar, que el requerimiento contiene una motivación adecuada acerca de la finalidad solicitada en el marco del procedimiento tributario incoado contra el contribuyente identificado en la solicitud de información.

En consecuencia, por una parte, el control de legalidad debe realizarlo, en primer lugar, la autoridad requerida, que no sólo debe comprobar de forma sumaria y formal la regularidad de la solicitud de información, sino que debe asegurarse de que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y de la del tercero eventualmente informado, así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión.

En segundo lugar, corresponde al juez nacional antes indicado controlar no solo la proporcionalidad de la sanción, sino también alcanzar a la “legalidad de esa decisión de requerimiento, tal como se desprende de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial” (p. 83).

El control de legalidad derivado de la tutela judicial efectiva exige que “la motivación aportada por la autoridad requirente permita al juez nacional ejercer el control de la legalidad de la solicitud de información”. Basta, sin embargo, la verificación de una motivación suficiente, que no parezca carente de toda pertinencia previsible ‘manifiestamente’.

“habida cuenta, por un lado, del contribuyente de que se trate y del tercero eventualmente informado y, por otro, del objetivo fiscal perseguido” (p. 86).

El Tribunal concluye que “la comprobación de la autoridad requerida, ante la que la autoridad requirente ha presentado una solicitud de información en virtud de la citada Directiva, no se limita a la regularidad formal de esa solicitud, sino que debe permitir a la autoridad requerida asegurarse de que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y de la del tercero eventualmente informado, así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión. Estas mismas disposiciones de la Directiva 2011/16 y el artículo 47 de la Carta deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de un recurso interpuesto por un administrado contra una medida sancionadora que le ha impuesto la autoridad requerida por no atender una decisión de requerimiento adoptada por ésta a raíz de una solicitud de información dirigida por la autoridad requirente en virtud de la Directiva 2011/16, el juez nacional dispone, además de competencia para modificar la sanción impuesta, de competencia para controlar la legalidad de dicha decisión de requerimiento. En cuanto al requisito de legalidad de esta decisión respecto a la pertinencia previsible de la información solicitada, el control jurisdiccional se limita a la verificación de la falta manifiesta de tal pertinencia.”

En relación con el acceso del juez al requerimiento de información y la obligación de comunicarlo al administrado concernido, el Tribunal exige el acceso del primero al requerimiento para posibilitar el debido control jurisdiccional, pero deniega el segundo, puesto que el secreto de la solicitud de información –artículo 16 de la Directiva- puede *oponerse a toda persona* en el contexto de una investigación.

Dicha negativa no impide el derecho a la tutela judicial del administrado, puesto que no es necesario que el administrado de que se trate, a fin de que su causa sea oída de manera equitativa en relación con el requisito de pertinencia previsible, tenga acceso a la totalidad de la solicitud de información. Basta con que tenga acceso a la información mínima a que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2011/16, a saber, la identidad del contribuyente de que se trate y el objetivo fiscal para el que se pide la información. No obstante, si el juez del Estado miembro requerido considera que dicha información mínima no es suficiente a este respecto, y si solicita a la autoridad requerida datos complementarios en el sentido contemplado en el apartado 92 de la presente sentencia, ese juez tendrá la obligación de aportar tales datos complementarios al administrado de que se trate, sin dejar de tener en cuenta debidamente la eventual confidencialidad de algunos de estos datos.

En consecuencia, la sentencia comentada nos aporta importantes conclusiones. En primer lugar, se confirma la aplicación y efectividad de la Carta de derechos fundamentales de la UE en materia tributaria, cuando suponga aplicación del Derecho de la Unión, confirmando la jurisprudencia emanada en la sentencia *Akeberg Fransson*. En segundo lugar, se confirma el derecho a la tutela judicial efectiva del administrado en el seno de un procedimiento de intercambio de información, superando la jurisprudencia *Sabou*. En tercer lugar, se exige la autoridad requerida proporcione a la entidad requerida información suficiente sobre el intercambio requerido para permitir a la entidad atender el requerimiento como es debido y poder verificar que la información solicitada es pertinentemente previsible. Por otro lado, se confirma que la autoridad requerida no debería compartir secretos comerciales o empresariales con las autoridades de otros Estados miembros en el curso de la investigación transfronteriza, sea al amparo de requerimientos de información, controles simultáneos, o inspecciones conjuntas.

En cualquier caso, no obstante, el fallo tiene alcance limitado en relación con los procedimientos de intercambio automático de información, en los que el amparo de los derechos garantizados por la Carta se traslada al análisis de legalidad y validez de la norma comunitaria que ordena y establece dicho intercambio automático.

3. Fallo

- 1) El artículo 51, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, a efectos de dicha disposición, y por tanto la citada Carta es aplicable, cuando su legislación prevé la imposición de una sanción pecuniaria a un administrado que se niega a facilitar información en el marco de un intercambio de información entre autoridades tributarias, basado en particular en las disposiciones de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.
- 2) El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que un administrado, al que se ha impuesto una sanción pecuniaria por no atender una decisión administrativa mediante la que se le requiere que aporte información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16, puede impugnar la legalidad de esa decisión.
- 3) El artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la «pertinencia previsible» de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla y, en consecuencia, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento dirigida por este Estado miembro a un administrado y de la medida sancionadora impuesta a este último por no atender dicha decisión.
- 4) El artículo 1, apartado 1, y el artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la comprobación de la autoridad requerida, ante la que la autoridad requirente ha presentado una solicitud de información en virtud de la citada Directiva, no se limita a la regularidad formal de esa solicitud, sino que debe permitir a la autoridad requerida asegurarse de que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente de que se trate y de la del tercero eventualmente informado así como de las necesidades de la inspección fiscal en cuestión. Estas mismas disposiciones de la Directiva 2011/16 y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de un recurso interpuesto por un administrado contra una medida sancionadora que le ha impuesto la autoridad requerida por no atender una decisión de requerimiento adoptada por ésta a raíz de una solicitud de información dirigida por la autoridad requirente en virtud de la Directiva 2011/16, el juez nacional dispone, además de competencia para modificar la sanción impuesta, de competencia para controlar la legalidad de dicha decisión de requerimiento. En cuanto al requisito de legalidad de esta decisión respecto a la pertinencia previsible de la información solicitada, el control jurisdiccional se limita a la verificación de la falta manifiesta de tal pertinencia.
- 5) El artículo 47, párrafo segundo, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que, en el marco del ejercicio del control jurisdiccional por un juez del Estado miembro requerido, tal juez debe tener acceso a la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. El administrado concernido no dispone, en cambio, de un derecho de acceso a la totalidad de esta solicitud de información, que sigue siendo un documento secreto, conforme al artículo 16 de la Directiva 2011/16. A fin de defender plenamente su causa en relación con la falta de pertinencia previsible de la información solicitada, basta, en principio, con que disponga de la información a que se refiere el artículo 20, apartado 2, de la mencionada Directiva.

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 7 de marzo de 2017

Asunto: C-390/15, RPO

Partes: Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO) con intervención de: Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Prokurator Generalny

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Punto 6 del anexo III — Validez — Procedimiento — Modificación de una propuesta de directiva del Consejo con posterioridad al dictamen emitido por el Parlamento — Falta de nueva consulta al Parlamento — Artículo 98, apartado 2 — Validez — Exclusión de la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica — Principio de igualdad de trato — Posibilidad de comparación entre dos situaciones — Suministro de libros digitales por vía electrónica y en cualquier medio de soporte físico

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

En esta importante decisión, el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre los efectos del principio de igualdad de trato sobre la aplicación de tipos de IVA distintos a los libros en un soporte físico y a los libros digitales por vía electrónica, tras la cuestión suscitada por el Tribunal Constitucional polaco.

El TJUE resuelve una cuestión prejudicial de validez del artículo 98, apartado 2, y del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009 (DO 2009, L 116, p. 18) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112 modificada»).

El Defensor del Pueblo en Polonia presentó un recurso interno para que se declarara la incompatibilidad con la *Constitución polaca* de las disposiciones de la normativa polaca sobre el IVA que excluyen la aplicación de un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) al suministro de libros y de otras publicaciones digitales por vía electrónica.

El Tribunal Constitucional polaco se plantea la duda de la validez de la regulación contenida en la Directiva 2006/112/UE, puesto que las disposiciones polacas habían sido adoptadas con el fin de transponer el artículo 98, apartado 2, y el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada y que el legislador polaco no podía apartarse de dichas disposiciones de la Directiva sin incurrir en un incumplimiento de las obligaciones impuestas por el Derecho de la Unión. En el mismo sentido se manifestaron los miembros del Gobierno polaco a quienes el órgano jurisdiccional remitente instó a presentar observaciones en este asunto.

Para resolver las dudas sobre la validez de las disposiciones de la Directiva IVA citadas, el Tribunal Constitucional polaco decidió suspender el procedimiento y plantear el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Es nulo el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE modificada por no haberse respetado en el procedimiento legislativo el requisito formal esencial de consulta al Parlamento Europeo?

- 2) ¿Es nulo el artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE modificada, en relación con el anexo III, punto 6, de dicha Directiva, por violar el principio de neutralidad fiscal en la medida en que excluye la aplicación del tipo reducido del IVA a los libros editados en formato digital y a otras publicaciones electrónicas?»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia utiliza unos parámetros de enjuiciamiento de la validez de las disposiciones comunitarias que, en alguna medida, distan de los parámetros de enjuiciamiento de la adecuación de los ordenamientos internos al derecho de la Unión Europea, en particular por lo que se refiere a la existencia de criterios de justificación de la disparidad de trato y al reconocimiento de un margen de apreciación del legislador comunitario.

Las dudas sobre la validez de las disposiciones de la Directiva IVA versan sobre argumentos formales (respeto del procedimiento legislativo previsto) en relación al punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE, y materiales (violación del principio de neutralidad fiscal) por parte del artículo 98.2 en relación con el punto anteriormente referido de la misma Directiva.

En relación con las dudas relativas a la validez formal de la aprobación del punto 6 del Anexo III de la Directiva, el TJUE considera que la obligación de consultar al Parlamento Europeo –y con ello su participación efectiva en el proceso legislativo– existe cuando la modificación finalmente aprobada, difiere, en su contenido material, del texto que figuraba en la propuesta de Directiva en la que se basó la consulta al Parlamento.

En una confrontación de la propuesta de Directiva –presentada al Parlamento– y la Directiva finalmente aprobada, el TJUE pone de manifiesto que “se diferencian por cuanto este último no menciona, como tipos de soporte físico a los que es aplicable un tipo reducido de IVA, los «audiolibros, [los] CD [y los] CD-ROM» enumerados en dicha propuesta, ni contempla de forma expresa los libros «que reproduzcan fundamentalmente el mismo contenido informativo que los libros impresos», contrariamente a la propuesta, mientras que sí hace referencia al suministro de libros «en cualquier medio de soporte físico» (p. 30). De lo que el TJUE concluye que “no cabe deducir de tales diferencias que el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada difiera, en su contenido material, del texto que figuraba en la propuesta de Directiva” (p. 31), puesto que la referencia a los libros suministrados en ‘cualesquiera soportes físicos similares’ a los libros impresos, audiolibros, CD y CD-ROM, no permite otorgar a la enumeración una naturaleza limitativa sino ilustrativa.

Por ello, reiterando la doctrina asentada en el apartado 53 de la sentencia de 5 de marzo de 2015, Comisión/Luxemburgo (C502/13, EU:C:2015:143), el Tribunal de Justicia considera que el texto del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112 modificada no es sino una redacción simplificada del que figuraba en la propuesta de Directiva, cuyo contenido material se ha mantenido íntegramente, desapareciendo la obligación de nueva consulta del Consejo al Parlamento.

En relación con la cuestión material –vulneración de la neutralidad fiscal del IVA–, el Tribunal lo reconduce a la verificación del principio de igualdad de trato recogido en el artículo 20 de la Carta Europea de Derechos y Libertades Fundamentales.

El Tribunal reitera la doctrina en torno a las exigencias del principio de igualdad de trato, lo que exige un análisis de comparabilidad y de las posibles justificaciones objetivas a las diferencias de trato.

En cuanto a la comparabilidad de las situaciones que reciben un trato –tipo de gravamen– diferente, el Tribunal asume el planteamiento del Abogado General al señalar que el objetivo subyacente en la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros es el de favorecer la lectura, ya se trate de literatura, de obras especializadas, de periódicos o

de semanarios, hecho corroborado por la exclusión de aplicar el tipo reducido de IVA al suministro de material que sea «íntegra o predominantemente material publicitario». Lo importante, pues, es el acceso al contenido de los libros, y no la forma en que éstos se suministran, por lo que el suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, por una parte, y el suministro de libros digitales por vía electrónica, por otra, constituyen situaciones comparables. (p. 49); y con independencia de que unos se califiquen como entrega de bienes y otros como prestación de servicio.

Sin embargo, en cuanto a la justificación, el Tribunal acepta una mayor margen de apreciación –discrecionalidad– que escapa al control de legalidad del Tribunal que el que se otorga a los Estados miembros. Reitera el Tribunal: “se entiende que, al adoptar una medida de naturaleza fiscal, el legislador de la Unión está llamado a tomar decisiones de naturaleza política, económica y social y a establecer una jerarquía entre intereses divergentes o a realizar apreciaciones complejas. Por tanto, en este marco se le debe reconocer un amplio margen de apreciación, de forma que el control judicial de los requisitos mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia debe limitarse a controlar si hay un error manifiesto” (p. 54, refiriendo la jurisprudencia dictada en las sentencias de 10 de diciembre de 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*, C491/01, EU:C:2002:741, apartado 123, y de 17 de octubre de 2013, *Billerud Karlsborg y Billerud Skärblacka*, C203/12, EU:C:2013:664, apartado 35).

El Tribunal acepta que la exclusión es debida a la opción ejercida por el legislador comunitario de denegar la aplicación del tipo reducido a la totalidad de los servicios electrónicos. Dicha exclusión se concibe como parte de un régimen especial del IVA aplicable al comercio electrónico, consistente en la fijación de normas claras, simples y uniformes que permita la identificación de un tipo de IVA homogéneo determinado con certeza. Dicho objetivo es legalmente admisible, a juicio del TJUE, y se encuentra amparado por el principio de seguridad jurídica, y en la necesidad de establecer unos criterios de sujeción de fácil aplicación y control. El Tribunal considera la medida *idónea* porque el legislador de la Unión ‘no parece que ... se haya extralimitado del margen de apreciación de que dispone’, pues de lo contrario debería procederse a un análisis detallado del tipo de servicio electrónico prestado.

Aunque el principio de proporcionalidad habría permitido una disociación entre el suministro de libros digitales por vía electrónica y el resto de servicios electrónicos para aplicar un tipo reducido de IVA a los primeros, el Tribunal indica que la medida podría ‘contraria al objetivo perseguido por el legislador de la Unión de poner remedio a la inseguridad jurídica generada por la evolución permanente a la que están sometidos todos los servicios electrónicos’ (p. 65).

La tercera justificación la encuentra el Tribunal en la necesidad de otorgar un trato homogéneo a los servicios electrónicos y evitar menoscabar la coherencia global de la medida instaurada por el legislador de la Unión, consistente en excluir todos los servicios electrónicos de la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA. De esta forma, considera los servicios electrónicos como un todo específico, que tampoco pueden ser objeto de un tipo general reducido, para no generar una ‘desigualdad de trato con los servicios no electrónicos’ a los que no es posible aplicar el tipo reducido.

Este análisis doble lleva al Tribunal a considerar que “el legislador de la Unión podía considerar, dentro del margen de apreciación de que dispone, que ninguna de las dos medidas teóricamente posibles era apropiada para alcanzar los objetivos que perseguía” (p. 68).

A juicio del Tribunal, dichas manifestaciones no quedan desautorizadas por el hecho de que la Comisión haya anunciado su intención de estudiar la elaboración de un Proyecto de Directiva para modificar la diferencia de trato objeto de análisis. La Comisión presentó una propuesta de Directiva el 1 de diciembre de 2016 dentro de la Estrategia del Mercado Único Digital y fue sometida a votación en el Comité de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento y por el Parlamento Europeo, pero ha sido rechazada por algunos Estados miembros (República Checa).

Concluye el Tribunal señalando que el artículo 98 apartado 2, de la Directiva 2006/112 modificada, en relación con el punto 6 del anexo III de esta Directiva, que tiene como efecto la exclusión de la posibilidad de que los Estados miembros apliquen un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, mientras que los

autoriza a aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, no vulnera el principio de igualdad de trato enunciado en el artículo 20 de la Carta.

Queda pendiente conocer el fallo del Tribunal Constitucional polaco para resolver el conflicto de constitucionalidad planteado, para saber si condiciona y adapta la constitucionalidad del precepto de la legislación polaca sobre el IVA a su validez comunitaria o si, por el contrario, la somete a un proceso y análisis independiente, bajo el prisma y exigencia de los principios constitucionales de justicia tributaria polacos.

3. Fallo

El examen de las cuestiones prejudiciales no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, o del artículo 98, apartado 2, de esta Directiva, en relación con el punto 6 del anexo III de la misma.



Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 8 de marzo de 2017

Asunto: C-448/15, Wereldhave

Partes: Belgische Staat y Wereldhave Belgium Comm. VA, Wereldhave International NV, Wereldhave NV

Síntesis:

Procedimiento prejudicial — Sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros — Régimen fiscal común aplicable — Impuesto sobre sociedades — Directiva 90/435/CEE — Ámbito de aplicación — Artículo 2, letra c) — Sociedad sujeta al impuesto, sin posibilidad de opción y sin estar exenta — Gravamen a tipo cero

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia Wereldhave es importante por cuanto interpreta el requisito previsto en el artículo 2.1.c) de la Directiva Matriz-Filial 90/435/EEC, en relación al requisito de la 'sujeción, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos' societarios de los Estados miembros. La sentencia resulta trasladable, en sus consideraciones, a la Directiva 2011/96/UE, que es la Directiva que ha sustituido a la Directiva anterior.

El asunto se plantea como consecuencia de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de Bruselas (Bélgica) en el marco de un litigio entre el Estado belga y una sociedad belga y dos residentes en los Países Bajos, que afectaba al régimen tributario de las retenciones practicadas sobre los dividendos abonados por la primera a las segundas.

Las entidades holandesas eran sociedades anónimas neerlandesas que poseían el 35% y el 44% respectivamente de Wereldhave Belgium, organizada como sociedad comanditaria por acciones belga. Las entidades holandesas están sujetas al Impuesto sobre Sociedades holandés. Sin embargo, tienen la consideración de institución de inversión colectiva de carácter fiscal (IICF), lo que les permite beneficiarse del tipo cero del impuesto sobre sociedades a condición de distribuir íntegramente sus beneficios a sus accionistas.

Las entidades holandesas reclamaron la exención de la retención sobre los dividendos satisfechos durante 1999 y 2000 por la entidad belga, por considerar que debían tener la consideración de sociedades matrices en el sentido de la Directiva matriz-filial. El tribunal de primera instancia reconoció la reclamación de las entidades holandesas, pero tras el recurso presentado por el Estado belga, el tribunal de apelación decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse la Directiva 90/435 en el sentido de que dicha Directiva se opone a una norma nacional que no exime de la retención belga sobre los rendimientos del capital mobiliario las distribuciones de dividendos por una sociedad filial belga a una sociedad matriz establecida en los Países Bajos, que cumple los requisitos de participación mínima y de mantenimiento de la misma, basándose en que la sociedad matriz neerlandesa es una institución de inversión colectiva de carácter fiscal cuyos beneficios deben repartirse en su integridad entre sus partícipes y, con sujeción a esta condición, puede acogerse al tipo cero del impuesto sobre sociedades?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos [43 CE y 56 CE] en el sentido de que dichas disposiciones se oponen a una norma nacional que no exime de la retención belga sobre los

rendimientos del capital mobiliario las distribuciones de dividendos por una sociedad filial belga a una sociedad matriz establecida en los Países Bajos que cumple los requisitos de participación mínima y de mantenimiento de la misma, basándose en que la sociedad matriz neerlandesa es una institución de inversión colectiva de carácter fiscal cuyos beneficios deben repartirse en su integridad entre sus partícipes y, con sujeción a esta condición, puede acogerse al tipo cero del impuesto sobre sociedades?»

2. Comentario

La primera cuestión pretende aclarar si el artículo 5.1 de la Directiva se opone a que un Estado aplique una retención sobre los dividendos que una filial establecida en dicho Estado miembro distribuya a una IICF, establecida en otro Estado miembro y sujeta al impuesto sobre sociedades a tipo cero bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios.

La cuestión es importante por cuanto, varios regímenes tributarios de diferentes Estados miembros destinados a favorecer determinados vehículos de inversión inmobiliaria pueden quedar afectados por la sentencia. En particular, el régimen italiano de las 'Società di Investimento Immobiliare Quotate', o las francesas 'Sociétés d'Investissements Immobiliers Côtées', pero también las Sociedades Cotizadas de Inversión Inmobiliaria (SOCIMI) españolas, a las que la DGT ha reconocido en diversas consultas la aplicación de las ventajas previstas en la Directiva matriz-filiales.

Para resolver dicha duda, el Tribunal determina si una sociedad sujeta al impuesto sobre sociedades a tipo cero bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios, como las IICF de que se trata en el litigio principal, puede calificarse de «sociedad de un Estado miembro» en el sentido del artículo 2 de la Directiva 90/435, de manera que la distribución de dividendos a esa sociedad esté comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Para ello tiene en cuenta el tenor de la disposición, así como los objetivos y el sistema de la Directiva, entre los que se cita la garantía de neutralidad en el plano fiscal, del abono de beneficios por una sociedad filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz establecida en otro Estado miembro.

El Tribunal identifica que el origen de la disputa se refiere al tercer requisito establecido en el artículo 2, letra c), de la misma Directiva, según el cual la sociedad de que se trate debe, además, estar sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a alguno de los impuestos enumerados en esa disposición, entre los que figura el *vennootschapsbelasting* en los Países Bajos, o a cualquier otro impuesto que sustituya a uno de dichos impuestos (p. 29). En concreto, el Tribunal debe determinar si se cumple dicho requisito cuando la sociedad de que se trata está sujeta a uno de esos impuestos a tipo cero, bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios (p. 30).

El artículo 2, letra c), de la Directiva 90/435 formula un criterio de calificación positivo, a saber, estar sujeta al impuesto de que se trate, y un criterio negativo, a saber, no estar exenta de ese impuesto ni tener posibilidad de opción. La formulación de estos dos criterios, uno positivo y otro negativo, lleva a considerar que el requisito establecido en el artículo 2, letra c), de la referida Directiva no sólo exige que la sociedad esté comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto de que se trate, sino que pretende excluir igualmente las situaciones en las que exista la posibilidad de que, pese a estar sujeta a ese impuesto, la sociedad no esté efectivamente obligada a abonarlo.

El Tribunal indica que aunque formalmente una sociedad sujeta a un impuesto a tipo cero, bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios, no está exenta de tal impuesto, se encuentra en la práctica en una situación idéntica a la que el requisito establecido en el artículo 2, letra c), de la Directiva 90/435 pretende excluir, a saber, una situación en la que la sociedad no está obligada a abonar ese impuesto (p. 33); y parafraseando al

Abogado General, disfrutar en determinadas condiciones de un gravamen a tipo cero equivale a no someter a esas sociedades al impuesto de que se trate.

Considera el Tribunal que los mecanismos de la Directiva Matriz-Filial se concibieron para situaciones en las que, si no se aplicaran, el ejercicio de sus facultades impositivas por parte de los Estados miembros podría dar lugar a que los beneficios distribuidos por la sociedad filial a su sociedad matriz quedaran sometidos a una doble imposición. Ahora bien, cuando la normativa de su Estado miembro de establecimiento aplica a una sociedad matriz, como las IICF de que se trata en el litigio principal, un tipo cero de gravamen sobre todos sus beneficios bajo la condición de distribuirlos en su totalidad a sus accionistas, queda eliminado para esa sociedad matriz el riesgo de una doble imposición de los beneficios que le haya distribuido su filial.

El Tribunal belga remitente también pregunta si la aplicación de este régimen distinto a la distribución de dividendos a una sociedad anónima extranjera (retención) y a una sociedad belga puede resultar contrario a los artículos 43 y 56 del TFUE. Sin embargo, a juicio del TJUE, ante la falta de precisiones relativas al marco jurídico nacional aplicable a las distribuciones de dividendos a las sociedades establecidas en Bélgica que sean comparables a las sociedades beneficiarias de que se trata en el litigio principal, el Tribunal de Justicia no está en condiciones de determinar si los dividendos distribuidos a las sociedades beneficiarias de que se trata en el presente asunto reciben un trato desfavorable con respecto a los dividendos distribuidos a esas sociedades comparables establecidas en Bélgica. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no está en condiciones de determinar si los artículos 43 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que obliga a aplicar una retención sobre los rendimientos del capital mobiliario a los dividendos que una filial establecida en ese Estado miembro distribuya a una IICF, establecida en otro Estado miembro y sujeta al impuesto sobre sociedades a tipo cero bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios.

3. Fallo

La Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que su artículo 5, apartado 1, no se opone a la normativa de un Estado miembro que obliga a aplicar una retención sobre los rendimientos del capital mobiliario a los dividendos que una filial establecida en ese Estado miembro distribuya a una institución de inversión colectiva de carácter fiscal, establecida en otro Estado miembro y sujeta al impuesto sobre sociedades a tipo cero bajo la condición de distribuir a sus accionistas la totalidad de sus beneficios, puesto que tal institución no constituye una «sociedad de un Estado miembro» en el sentido de esta Directiva.



Revista Técnica Tributaria

NOVEDADES
EDITORIALES





Novedades editoriales

Carlos Romero Plaza y Francisco Serantes Peña. Responsables y responsabilidad tributaria. 2ª Edición. CISS, noviembre 2016

La responsabilidad tributaria. Un tema crucial para una sociedad inmersa en un constante tráfico jurídico. Una institución de vital importancia para la Agencia Tributaria. Un tema estrella. Estrella para los inspectores que tienen que conseguir que lo que no pague uno lo pague otro, siempre con apoyo legal, obvio. Estrella para el ciudadano persona física y contribuyente, estrella para aquellos que realizan actividades económicas, profesionales o empresariales o cuyas empresas las desarrollan. Hoy por hoy ser administrador de una sociedad no es una tarea fácil. Para vivir tranquilo hay que hacer las cosas muy bien, trabajar mucho, estar muy informado y tener un buen asesor. Y los asesores, a su vez, deben extremar la precaución para no ser declarados responsables.

En esta segunda edición de "Responsables y responsabilidad tributaria", los autores profundizan en la exposición, los comentarios y el análisis de las diferentes vertientes de la figura de la responsabilidad en el ámbito tributario (régimen jurídico, clases de responsabilidad, procedimiento, extinción, etc.), centrándose en los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria y dentro de esta última categoría, en la responsabilidad de los administradores de empresas, realizando asimismo un estudio específico de la responsabilidad tributaria del asesor fiscal.

Actualizado a las últimas novedades legislativas sobre la materia (en particular las introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), recoge igualmente los últimos pronunciamientos del TEAC y los tribunales ordinarios de justicia en materia de responsabilidad, así como la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre la cuestión.

Begoña Sesma Sánchez. La nulidad de las liquidaciones tributarias. Aranzadi, marzo 2017

En esta obra, la autora realiza un estudio pormenorizado de la nulidad de las liquidaciones tributarias y los efectos vinculados a las mismas. Para ello, analiza el concepto y los elementos esenciales de las liquidaciones tributarias, la invalidez de las liquidaciones, y los efectos de la anulación de las liquidaciones tributarias, esto es, las diferencias en anulaciones en función del órgano, procedimiento, alcance, motivo o tipo de invalidez, los efectos de anulaciones judiciales, los posibles intereses asociados a anulaciones, las devoluciones de ingresos, la prescripción, la regularización de obligaciones conexas, etc. Constituye la primera obra monográfica en derecho tributario sobre la nulidad de las liquidaciones tributarias, el acto administrativo tributario por excelencia.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 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

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

pablmartin@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-1ªA

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.





