



Revista Técnica Tributaria

Revista trimestral // Número **121** // abril - junio 2018





Dirección

María Amparo Grau Ruiz
Profesora Titular de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

Coordinación de redacción

Lucía Torrejón Sanz
Directora del Gabinete de
Estudios de AEDAF

**Montserrat Ruiz de Velasco
Casas**
Técnico del Gabinete de Estudios
de AEDAF

Consejo Asesor

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado
en excedencia. Socio de
Garrigues

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de
Compostela

Javier Gómez Taboada
Abogado. Vocal Responsable de
Estudio e Investigación de la
AEDAF

Diego Martín Abril

Inspector de Hacienda del Estado
en excedencia.
Ex director General de Tributos.
Of Counsel en Gómez-Acebo &
Pombo

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Consejero en Montero-Aramburu
Abogados

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Hacienda del Estado.
Presidente del TEAR de Madrid

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda
del Estado

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid

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

Redacción y administración:

Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid
Tel.: 915 325 154
Fax: 915 32 3794
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Impresión:

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

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

Edita:

Asociación Española de Asesores Fiscales

Maquetación:

dgm@telefonica.net

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares): 60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares): 48€ + IVA
Números sueltos: 25€ + IVA

Correo electrónico: sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria (Edición digital):
WWW.AEDAF.ES/Gabinete de estudios/Publicaciones/Revista
Técnica Tributaria

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF.

Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos

© Asociación Española de Asesores Fiscales

Índice

.....

Editorial:

La eficiencia administrativa y su trascendencia en la justicia tributaria <i>María Amparo Grau Ruiz</i>	7
--	---

Estudios:

La potestativa bonificación en la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición mortis causa de derechos sobre la vivienda habitual del causante <i>Irene Rovira Ferrer</i>	13
Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial <i>Juan Francisco Romero Rey</i>	37
Análisis y comentario de las recientes modificaciones introducidas en la normativa reglamentaria de la imposición indirecta <i>José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli</i>	59

Jurisprudencia nacional:

STS de 19/01/2018. Ejecución de resoluciones económico-administrativas anulatorias de resoluciones dictadas en procedimientos de gestión por defectos sustantivos, materiales o de fondo. Inaplicación del art. 150.5 LGT (actual art. 150.7).	83
STS de 13/02/2018. Impuesto sobre Ventas minoristas de Determinados Hidrocarburos. Devolución de ingresos indebidos.	86
STS de 19/02/2018. Procedimientos Tributarios. Procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho. Lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.	89
STS de 27/02/2018. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Tipo reducido. Incumplimiento de requisitos formales. Acreditación de la condición de consumidor final.	92
STS de 6/03/2018. Impuesto sobre Actividades Económicas. Tarifas. Máquinas recreativas y de azar propiedad del titular del salón recreativo en el que están instaladas.	96
STS de 6/03/2018. Impuesto sobre actividades económicas. Interpretación de la cláusula antielusión del artículo 82.1.c) TRLHL. Grupo de empresas. Cifra de negocios.	99
STS de 19/03/2018. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos de actividades económicas. Reducción por rendimientos generados en un periodo superior a dos años.	102

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 16/01/2018. IRPF. Retenciones. Indemnización por el cese de relación laboral especial de alta dirección. Alcance de la Exención.	107
RTEAC de 8/02/2018. Impuesto sobre Sociedades. Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Bonificación. Base bonificación.	111
RTEAC de 28/02/2018. Procedimiento de recaudación tributaria. Providencia de apremio de liquidación vinculada a posible delito contra la Hacienda Pública.	114
RTEAC de 28/02/2018. Procedimiento de recaudación tributaria. Denegación Aplazamiento/fraccionamiento del pago. Falta de ingreso en periodo voluntario. Efectos de la nueva solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en ese plazo.	117
RTEAC de 8/03/2018. Procedimiento sancionador. Posibilidad de iniciar nuevo procedimiento una vez anulada la liquidación principal por haberse ordenado la retroacción de actuaciones. Plazo.	120
RTEAC de 8/03/2018. IRPF. Base imponible. Rendimientos netos de capital inmobiliario. Inaplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda a los arrendamientos de temporada.	124
RTEAC de 21/03/2018. IVA e IRPF. Régimen especial simplificado de IVA. Renuncia y revocación a la renuncia. Art 33.2 RIVA. Examen de la posibilidad de revocar tácitamente la renuncia al régimen.	127
RTEAC de 23/03/2018. Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria y suspensión. Efectos de la suspensión acordada respecto de un responsable solidario sobre los demás responsables de una misma deuda.	129

Comentarios de jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 21/02/2018. Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Entregas sucesivas sobre los mismos bienes.	133
STJUE de 7/03/2018. Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Anulación de la identificación a efectos del IVA.	137
STJUE de 15/03/2018. Procedimiento prejudicial — Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra — Fiscalidad directa.	140
STJUE de 21/03/2018. Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167 a 171 — Derecho a deducir el IVA.	143

Novedades Editoriales147

Editorial

La eficiencia administrativa y su trascendencia en la justicia tributaria

María Amparo Grau Ruiz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

“Los países más desarrollados y democráticos del mundo se caracterizan, entre otras cosas, por tener un sistema tributario consolidado, una Administración tributaria eficiente y, sobre todo, una ciudadanía convencida de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye la mejor arma para alcanzar los objetivos sociales y políticos que debe perseguir una sociedad avanzada”, tal como voces autorizadas de la academia han querido resaltar recientemente¹.

Si nos detenemos en el análisis de la segunda de las características, esto es, la eficiencia predicada de la Administración, lo que se entienda por esta cualidad, en principio tan positiva, es crucial para la correcta aplicación del Derecho tributario en España. En este sentido, baste referir que el Diccionario de la Real Academia Española define la eficiencia como la “capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado”. En nuestro ordenamiento jurídico está claro el punto de partida que supone la disponibilidad de la Administración pública y su orientación al interés general, conforme a los mandatos constitucionales. Obviamente, la cuestión fundamental estriba en aclarar oportunamente a todos los agentes implicados cuál es el efecto que se pretende conseguir. Para ello, además habrán de tomarse en consideración los medios con que se puede contar. En este punto, la colaboración recabada de “administradores vicarios” no puede pasarse por alto.

Es perfectamente comprensible que las Administraciones tributarias, pese a sus relativamente limitados recursos humanos en la mayoría de los países de nuestro entorno, realicen notables esfuerzos para atajar el fraude fiscal y lograr el justo reparto en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas, contando con la colaboración social. Precisamente en el momento actual, a la hora de gestionar todos los medios materiales y recursos humanos disponibles, no cabe ignorar la radical transformación que estamos viviendo y el impacto que la generalización del uso de las tecnologías digitales tendrá en todos los sectores de la economía y la sociedad, incluido el ámbito tributario.

¹ Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018, página 3.

La estrategia digitalización de la Unión Europea ² prevé, a través del primer programa digital paneuropeo, importantes inversiones en la administración electrónica y en los ciudadanos, de forma que puedan adquirir cibercompetencias y utilizarlas. Sin duda, la automatización de los procesos financieros con herramientas avanzadas (por ejemplo, *robotic process automation*, RPA), en su caso combinada con la estandarización, abre nuevas posibilidades, como se ha puesto de relieve con la experiencia de la Administración tributaria del Reino Unido ³. Sin embargo, no puede obviarse que también entraña nuevos riesgos, como el del tratamiento de datos con relevancia tributaria, merecedores de la debida protección.

Ahora bien, ¿cómo controlar si las ansiadas mejoras en la eficiencia administrativa han sido realmente experimentadas? No puede fiarse todo a la superación de la brecha digital; aunque esta sea condición necesaria, no es suficiente. Distintos organismos internacionales, en su afán de apoyar la mejora integral del actuar administrativo están ofreciendo nuevas fórmulas, que se complementan entre sí.

Éste es el caso de TADAT, por su nombre en inglés: *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool* ⁴. Esta "herramienta para una evaluación de diagnóstico de la administración tributaria" trata de ofrecer una evaluación objetiva de la salud de los componentes clave del sistema de administración tributaria, el grado de reforma que es necesario y las prioridades relacionadas que requieren atención. Pone énfasis en nueve de áreas de resultado de desempeño: la integridad de la base de contribuyentes registrados, la gestión eficaz de riesgos, el apoyo al cumplimiento voluntario, la presentación oportuna de las declaraciones de impuestos, el pago oportuno de los impuestos, la exactitud de la información declarada, la resolución efectiva de controversias tributarias, la administración eficiente de recaudación, y la rendición de cuentas y transparencia. Por su parte, ISORA, sigla de *International Survey on Revenue Administrations*, es una encuesta armonizada para recopilar datos sobre la gestión tributaria ⁵, y la OCDE la tiene en cuenta en la serie de información comparada *Tax Administration Comparative Information Series* (TAS), que examina los elementos fundamentales de las administraciones tributarias modernas, subraya las tendencias innovadoras y destaca sus buenas prácticas.

Así pues, como se observa, hoy en día, no faltan instrumentos para valorar la eficiencia de las administraciones tributarias. Indudablemente, es plausible la propensión de las mismas a participar en estos ensayos y la transparencia que procuran estas instituciones al ofrecer datos homogéneos en el plano internacional. Sin embargo, lo trascendente es que, más allá del debate interno entre las propias administraciones, se haga además un seguimiento de sus avances por los grupos de interés en beneficio de toda la sociedad.

- 2 En el marco del Mercado Único Digital se ha propuesto aumentar las inversiones en inteligencia artificial, supercomputación, ciberseguridad, cibercompetencias y la administración electrónica, claves para la competitividad de la UE en el futuro. Concretamente, se van a invertir 1 300 millones EUR para garantizar la transformación digital de la administración y los servicios públicos y su interoperabilidad a nivel de la UE, así como para facilitar el acceso a tecnologías y conocimientos especializados para todas las empresas, en particular las pymes. Los Centros de Innovación Digital actuarán como «ventanillas únicas» para las pequeñas y medianas empresas y las administraciones públicas. "La Comisión Europea ha propuesto hoy crear el primer programa Europa Digital e invertir 9 200 millones EUR para adaptar el próximo presupuesto de la UE a largo plazo 2021-2027 a unos retos digitales cada vez mayores", Comunicado de prensa, Bruselas, 6 de junio de 2018. Disponible en el enlace http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-4043_es.htm [última consulta el 18 de junio de 2018].
- 3 Her Majesty's Revenue & Customs ha tenido una experiencia más dilatada con la automatización que otros Departamentos, experimentando primero con proyectos piloto y algunas empresas para comprobar el margen existente, hasta usarla a escala empresarial (James Merrick-Potter, Head, Robotic Automation Unit, UK Cabinet Office). *Reimagining finance for the digital age: How the application of intelligent automation is transforming the finance function*, Capgemini, 2018, p.17. Disponible en el enlace <https://www.capgemini.com/reimagining-finance-for-the-digital-age/> [última consulta el 18 de junio de 2018].
- 4 TADAT es un esfuerzo de colaboración de la Unión Europea, el Grupo del Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, Alemania, Holanda, Japón, Noruega, Reino Unido y Suiza. Las 9 áreas de resultados de desempeño, se desglosan en 28 indicadores, desagregados en 47 dimensiones de medición.
- 5 Lanzada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (IOTA, Intra-European Organisation of Tax Administrations), el FMI y la OCDE. La plataforma en línea RA-FIT (Revenue Administration Fiscal Information Tool) es usada para completarla.

En esta línea interesa acoger con agrado la puesta en marcha de dos Observatorios, especialmente útiles para quienes realizan la labor de asesoría fiscal: el Observatorio global de Agencias tributarias en materia de cooperación administrativa internacional y gobernanza fiscal mundial (*The Global Observatory on Tax Agencies: towards International Administrative Cooperation and Tax Governance*) al amparo de una red interuniversitaria de excelencia constituida entre varios proyectos de investigación del Plan Nacional de I+D+i en España y el Observatorio dedicado a la protección de los derechos de los contribuyentes (*Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights*) creado en el IBFD como plataforma neutral para monitorizar cómo se desarrolla la protección eficaz de los derechos fundamentales de los contribuyentes en el plano mundial.

En última instancia, el quid de la verdadera eficiencia administrativa radica en poner a la administración tributaria en la situación de ser capaz de cumplir su misión en un escenario cambiante. Habrá de procurar los recursos debidos al Erario público, siempre de la forma más justa posible, adaptada a la realidad de los tiempos.



Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Irene Rovira Ferrer

Juan Francisco Romero Rey

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli



Estudios

La potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición *mortis causa* de derechos sobre la vivienda habitual del causante

Irene Rovira Ferrer

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

Resumen

El objetivo principal del presente trabajo es el análisis de la potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición *mortis causa* de derechos sobre la vivienda habitual del causante, partiendo de la regulación estatal en este punto y del desarrollo que de la misma han hecho los entes locales. Así, además de precisar la competencia local al respecto (resaltando asimismo los problemas que se plantean), se concretarán los distintos elementos de la citada bonificación, procurando determinar al mismo tiempo cómo debería abordarse su óptima configuración.

Palabras clave

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; vivienda habitual; causante; bonificación de la cuota íntegra.

Recibido el 1-05-2018/Aceptado el 5-06-2018

Optional bonification on the gross tax of the IIVTNU from the deceased's main residence acquisition

Abstract

The main scope of this study is the analysis of the reduction of tax liability of the Tax on the Increase in Value of the Urban Land due to the acquisition *mortis causa* of rights over the main residence of the deceased. Apart from evaluating its viability, state and local regulations will be analysed, clarifying the competencies of local governments in this respect and trying to highlight the different problems diagnosed. Moreover, the different elements of this reduction will be determined, trying to determine its optimal configuration.

Keywords

Tax on the Increase in Value of the Urban Land; main residence; deceased; reduction of tax liability.

Sumario

1. Introducción.
2. La regulación del TRLRHL de la bonificación.
3. Los sujetos que tienen derecho a la bonificación.
 - 3.1 La reducción de los sujetos respecto al TRLRHL.
 - 3.2 La ampliación de los sujetos respecto al TRLRHL.
4. La exigencia de la convivencia con el causante.
5. El concepto de vivienda habitual del causante.
6. La cuantía de la bonificación.
7. El mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente.
8. Conclusiones.
9. Bibliografía.

1. Introducción.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es un tributo directo de titularidad municipal regulado en los arts. 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En concreto, como señala el art. 104.1, tiene por objeto el gravamen del incremento de valor que hayan experimentado los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título (tanto oneroso como lucrativo), o a causa de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

No obstante, a diferencia del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), su establecimiento por parte de las Corporaciones locales es de carácter potestativo (art. 59 del TRLRHL), aunque, como ocurre con todos los impuestos de las mismas, su configuración debe ser la que marca el TRLRHL.

Así, y aunque la autonomía de los entes locales y, en consecuencia, su capacidad para establecer y exigir tributos se encuentra constitucionalmente reconocida (arts. 133.2, 137, 140 y 140 de la Constitución -CE-), resulta supeditada tanto a la propia CE y las leyes como a la potestad originaria para establecer tributos que, mediante ley, corresponde exclusivamente al Estado (art. 133.1 de la CE), lo cual viene justificado desde una doble perspectiva.

Por una parte, con el fin de garantizar la unidad del ordenamiento y una básica igualdad en las posiciones de los contribuyentes, y por otra, considerando que las Corporaciones locales únicamente disponen de la potestad de ordenanza que deriva del carácter representativo de su Pleno, para poder dar cumplimiento a las exigencias en materia tributaria del principio de reserva de ley (ya que, de conformidad con el art. 31.3 de la CE, “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” y, como precisa el art. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), será necesario el rango legal, entre otros aspectos, para la delimitación del hecho imponible, de los sujetos pasivos, del devengo, de la base imponible y liquidable, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria).

De este modo, es el legislador estatal el que debe ordenar la configuración general de los tributos municipales (lo que se ha llevado a cabo esencialmente mediante el TRLRHL), aunque, con el fin de respetar la autonomía financiera de las Corporaciones locales, debe reconocerles una mínima intervención en su establecimiento (ya sea para que, mediante las ordenanzas, determinen su concreta configuración dentro de los límites legalmente prefijados, o incluso, en algunos casos como en el IIVTNU, para que decidan sobre su propia exigencia)¹.

Y dentro de los elementos del IIVTNU preconfigurados por los arts. 104 a 110 del TRLRHL, se encuentra justamente el objeto de estudio del presente trabajo: la posibilidad de establecer una bonificación en su cuota íntegra derivada de la adquisición *mortis causa* de derechos sobre la vivienda habitual del causante (cuya importancia social no es menor considerando el coste tributario al que debe hacerse frente en las sucesiones).

¹ En concreto, así lo ha reconocido el propio TC, señalando que el ámbito de libre decisión de los entes locales en la posibilidad de establecer impuestos de carácter potestativo y en la fijación, dentro de los límites contemplados, de la cuantía de todos los tributos propios (como puede ser mediante su intervención en el incremento de las cuotas, en la fijación de los tipos o la escala de gravamen o incluso contemplando bonificaciones), es suficiente para respetar la autonomía local (véase, entre otras, la STC 233/1999, de 16 de diciembre). Y es que, como recalcó la STC 221/1992, de 11 de diciembre, la proyección de la autonomía financiera en el terreno tributario “no exige que esa intervención, que debe reconocerse a las entidades locales, se extienda a todos y cada uno de los elementos integrantes del tributo”.

Así pues, con base en la regulación estatal y el desarrollo por el que han optado algunos Ayuntamientos, a continuación se analizarán con detalle los distintos elementos y límites de esta bonificación potestativa, procurando delimitar las competencias locales al respecto, poniendo de manifiesto las posibles cuestiones problemáticas que se plantean e intentando concretar su óptima configuración.

2. La regulación del TRLRHL de la bonificación

De conformidad con el art. 108.4 del TRLRHL, "las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes", añadiendo el apartado 6 que "la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los apartados anteriores [entre las que se encuentra la aquí estudiada] se establecerá en la ordenanza fiscal".

En concreto, esta bonificación potestativa, en los mismos términos que hoy se encuentran vigentes, fue incorporada dentro del IIVTNU en su anterior regulación (como art. 109.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales), concretamente por parte de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Y aunque la Exposición de motivos de esta última no hizo ninguna referencia expresa a la misma (señalando únicamente que el reconocimiento de "bonificaciones es, sin duda, uno de los aspectos donde se concreta de forma más contundente el decidido impulso que la Ley da al principio de autonomía municipal"²), su introducción vino a responder a las propuestas que el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales*, de 3 de julio de 2002, había señalado al respecto.

Así, como se hizo constar en el mencionado Informe respecto al IIVTNU, "se echa en falta la existencia de alguna exención en las transmisiones hereditarias realizadas a favor del cónyuge y los hijos", añadiendo que "al menos debe pensarse en la posibilidad de introducir bonificaciones o exenciones que afecten a la transmisión hereditaria de la vivienda familiar y de los inmuebles incluidos en un negocio familiar"³.

De este modo, en relación con las primeras consideraciones, parece que la Comisión justificó la bonificación con base en la protección social, económica y jurídica de la familia que requiere el art. 39 de la CE (a los efectos de aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* del patrimonio familiar), pudiendo trasladar a este punto las tradicionales críticas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que abogan por liberar de gravamen a las transmisiones *mortis causa* entre familiares directos (alegando que no se produce el necesario incremento de gravamen para que puedan someterse a imposición)⁴.

Sin embargo, en tanto que las segundas consideraciones hacen referencia concreta a la vivienda familiar y a los inmuebles incluidos en un negocio familiar, parece que, en aquellos casos donde la

2 En el sentido, como concreta, de proporcionar a los Ayuntamientos, en tanto que órganos titulares y gestores del Impuesto, una herramienta más para determinar el potencial recaudatorio de los impuestos en su condición de instrumentos al servicio de la política tributaria municipal.

3 *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales*, de 3 de julio de 2002, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, pág. 125.

4 Al respecto, como entiende GARCÍA NOVOA, no puede afirmarse que en tales casos exista un verdadero aumento de la renta disponible susceptible de gravamen puesto que los propios adquirentes, además de coadyuvar a formar el patrimonio que aquí se transmite, ya venían disfrutando del mismo, y es que, como recalca, se hace difícil explicar el incremento de riqueza que experimenta un viudo/a que hereda la vivienda habitual en la que vivía con el causante y en la que seguirá viviendo o el que se constata en la herencia del saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido pero a la que los herederos accedían por vía de una titularidad indistinta (GARCÍA NOVOA, C.: "El futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones: apuntes para una reflexión (II)", *Bolsa de Madrid*, núm.

bonificación se limite a la adquisición de tales bienes, también se fundamentará, respectivamente, en el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada y en el deber de protección de la pequeña y mediana empresa que contemplan los arts. 47 y 38 de la CE.

Así pues, es con base en los arts. 39 y 47 de la CE que se encuentran justificadas las bonificaciones aquí estudiadas, ya que, partiendo de la habilitación del art. 108.4 del TRLRHL, muchos Ayuntamientos han establecido la bonificación que se contempla pero sólo en el caso de la adquisición de derechos sobre la vivienda habitual del causante. Y es que, respecto al citado precepto del TRLRHL, las Corporaciones locales no sólo tienen la facultad de establecer o no la bonificación general que se prevé, sino que, como ha señalado el TS, pueden regular las condiciones de la misma "en el marco que establece la Ley" (el cual se configura por los supuestos en los que se puede establecer -sólo en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes del causante- y su cuantía máxima -del 95%-)⁵.

Por consiguiente, en tales supuestos, las ordenanzas fiscales pueden prever la aplicación de una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del IIVTNU para los descendientes y adoptados, el cónyuge y los ascendientes y adoptantes del causante (ya que, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, serán sujetos pasivos del IIVTNU los que adquieran el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate -art. 106.1.a) del TRLRHL-), si bien procede puntualizar que su aplicación podrá operar en cualquier acto, negocio o contrato que, siendo calificado conforme a su verdadera naturaleza jurídica, tenga la consideración de negocio jurídico *mortis causa* (incluso en aquellos casos donde el instituyente no hubiera fallecido)⁶.

Asimismo, conviene precisar que dicha bonificación será aplicable en el momento del devengo del Impuesto, el cual, de acuerdo con el art. 109.1 del TRLRHL, será aquél en el que se transmita la propiedad del terreno se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre el mismo. Sin embargo, teniendo en cuenta que el TRLRHL no contempla definición alguna sobre la pertinente fecha de transmisión o constitución, debe acudirse a la concreta regulación del negocio jurídico celebrado para conocer cuándo habrán tenido lugar, lo que, respecto a las transmisiones *mortis causa*, se producirá el día del fallecimiento del causante⁷ (excepto en el caso de las adquisiciones derivadas de contratos y pactos sucesorios, que se materializará en el momento en el que se celebren).

134, 2004, pág. 7). Asimismo, tampoco parece justificable cuando el cónyuge o los hijos reciben un patrimonio esencialmente inmobiliario del que, a efectos prácticos, ya venían disfrutando y, ante la falta de liquidez del mismo, deben enajenar una parte del mismo para poder hacer frente a la correspondiente tributación; por no mencionar, como hacen GARCÍA VILLAREJO y SALINAS, la inexistencia de cualquier tipo de incremento de capacidad de pago (sino más bien de lo contrario) que experimentan las familias en las que el causante era el sustento económico principal (GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 486). Por consiguiente, como pone de manifiesto PLAZA, podría considerarse que lo ocurre realmente en tales casos no es una efectiva transmisión, sino un mero cambio formal de titularidad individual (PLAZA VÁZQUEZ, A.L. (2000): *El valor real tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2000, pág. 333).

5 STS de 29 de mayo de 2008. De igual modo, en el mismo sentido se ha pronunciado de forma expresa la DGT, señalando que, además de poder regular los aspectos sustantivos y formales de la misma, pueden condicionar su aplicación "al cumplimiento de distintos requisitos, como puede ser que el inmueble haya constituido la vivienda habitual del causante" (como consta, entre otras, en la Contestación a la Consulta Vinculante V5118-16, de 28 de noviembre de 2016).

6 Al respecto, véase la Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V2397-16, de 1 de junio de 2016, donde se reconoce el derecho a la mencionada bonificación incluso en el caso de una transmisión en vida del causante a su hijo de la propiedad de un inmueble urbano mediante un pacto sucesorio conocido como "definición" (previsto en el Derecho Civil de las Islas Baleares). Así, como señala, "cualquiera que sea la forma y calificación que den las partes al negocio celebrado, si su efecto es la de producir las facultades de dominio, estaremos ante una transmisión sujeta al impuesto, de acuerdo también con el principio de calificación previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria" (que establece que "las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio 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"), y "al constituir los pactos sucesorios una transmisión "mortis causa", en la liquidación del IIVTNU serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de transmisiones".

7 En concreto, así lo especificó la DGT señalando que éste es el criterio administrativo en su Contratación a la Consulta No Vinculante 0040-16, de 22 de noviembre 2016, partiendo de los arts. 440, 657, 661 y 989 del Código Civil.

De este modo, al atender a la fecha de defunción del causante, es evidente que el devengo del IIVTNU tendrá lugar antes de que se produzca su verdadero hecho imponible, es decir, con anterioridad a que realmente se adquiera, en este caso, el pertinente derecho sobre la vivienda habitual del causante y se materialice, en definitiva, el efectivo incremento patrimonial que legitime la imposición tributaria.

No obstante, cierto es que, mientras no se ejercite el acto de aceptación o repudiación de la herencia, ésta se encontrará yacente, y, en este punto, el art. 106.1 del TRLEHL contempla a las herencias yacentes como sujetos pasivos del IIVTNU. En consecuencia, si transcurriera el plazo general de 6 meses que el art. 110.2.b) del TRLRHL establece para la presentación de la declaración Impuesto sin que se hubiera realizado el acto de aceptación, se cargaría la pertinente cuota del tributo local a la correspondiente herencia yacente, sin que la posterior aceptación que se produzca origine una nueva sujeción al IIVTNU (al entenderse que ya se ha producido con independencia del tiempo que haya transcurrido)⁸.

Sin embargo, como resalta MANZANO, “la liquidación a cargo de la herencia yacente se realizará sin tener en cuenta las condiciones que concurran en los llamados a la herencia, condiciones que de haber éstos reunido la categoría de sujetos pasivos podrían haber anulado o minorado la liquidación mediante la aplicación de determinadas exenciones o bonificaciones”⁹.

Y éste es justamente el caso de la bonificación aquí estudiada, puesto que, sin ir más lejos, la herencia yacente, en cuanto a sujeto pasivo, no cumple con los requisitos subjetivos para la misma que contempla el art. 108.4 del TRLRHL.

De hecho, precisamente por la relevante conflictividad que estos supuestos originan y la conculcación de los principios de justicia tributaria que pueden suponer (especialmente del de igualdad y capacidad económica)¹⁰, el *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017, propuso “que la liquidación practicada a la herencia yacente tenga la consideración de ingreso a cuenta de la que en su día practiquen los adquirentes de los bienes”¹¹, acabando así con los problemas señalados y garantizando al mismo tiempo la efectiva recaudación del Impuesto¹².

3. Los sujetos que tienen derecho a la bonificación

Como se ha señalado, conforme al art. 108.4 del TRLRHL, los sujetos que pueden tener derecho a la bonificación aquí estudiada son los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes del causante, aunque, mientras que algunos Ayuntamientos han recogido estas mismas personas al establecer su pertinente bonificación¹³, otros han optado por ampliarlas o por su reducción.

8 Al respecto, así lo ha manifestado la DGT en múltiples ocasiones, como ocurre en la Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V1962-15, de 22 de junio de 2015, o la V0397-16, de 1 de febrero de 2016. En este sentido, considera que, tras la muerte del causante, mientras no se adjudiquen los bienes a los herederos, “se produce una transmisión de dichos bienes desde la persona del fallecido a la herencia yacente”, por lo que “en la fecha de fallecimiento del causante se entiende devengado el IIVTNU (...) siendo sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente”. En concreto, como señala CALVO ORTEGA, “el fundamento de la atribución de la personalidad jurídico tributaria a estas entidades, además de su manifestación de capacidad económica, está en que facilita de manera importante la gestión tributaria” (CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios”, en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2009, pág. 167), lo que se desarrolla en mayor medida en NIETO MONTERO, J.J.: “Las herencias yacentes como obligados tributarios”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 829-830.

9 MANZANO SILVA, M.E.: “La liquidación del IIVTNU ante la herencia yacente”, *Tributos locales*, núm. 127, 2016, pág. 43.

10 Véase un estudio de estos extremos en MANZANO SILVA, M.E.: “La liquidación del IIVTNU ante la herencia yacente”, *op. cit.*

11 *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2017, págs. 47 y 49.

12 Ya que, como pusieron de manifiesto ARNAL SURIA y GONZÁLEZ PUYEYO, la incorporación de las herencias yacentes como sujetos pasivos del IIVTNU no tuvo otra finalidad que la de evitar “que un gran número de herencias quedaran sin liquidar por haberse realizado las adjudicaciones transcurrido el plazo de prescripción”. (ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUYEYO, J.: *Manual de ingresos de las Corporaciones locales*, El consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 2001, pág. 652).

3.1 La reducción de los sujetos respecto al TRLRHL

Por lo que respecta a los casos en los que se han reducido los sujetos con derecho a la bonificación, procede recordar que no existe problema alguno desde el punto de vista competencial, ya que, además de tener la facultad de establecer o no la bonificación en sí misma, las Corporaciones locales pueden condicionar su aplicación (también por lo que respecta a los sujetos) dentro de los límites que contempla el TRLRHL¹⁴.

Y así ha ocurrido, por ejemplo, en el caso de Viladecans, donde, en relación con los descendientes y ascendientes, se limita a los que sean de primer grado. Y, además, se establece otra limitación general aplicable a cualquier sujeto pasivo, al señalar que sólo podrán aplicar la bonificación aquellos que, con anterioridad a la aceptación de la herencia, no dispusieran "de otras fincas, salvo la posible participación indivisa de la vivienda habitual que se transmite, una plaza de aparcamiento, un trastero y un local comercial, siempre que no se encuentren cedidos en su uso o arrendados a terceras personas"¹⁵.

Asimismo, respecto a los descendientes y adoptados, la Ordenanza de L'Hospitalet de Llobregat los limita a los que sean de primer grado y menores de 18 años no emancipados, a no ser que, siendo de primer grado y con independencia de su edad, padezcan una discapacidad física o psíquica en grado superior al 33%, de acuerdo con los baremos establecidos en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, y tengan reconocida esta condición legal¹⁶.

Y en la misma línea, a pesar de no reducir los sujetos previstos por el TRLRHL, ciudades como Santander condicionan la aplicación de la bonificación a que se encuentren al corriente del pago de sus obligaciones con el pertinente Ayuntamiento, ya sean de carácter tributario o no¹⁷.

No obstante, y aunque nada impida que las Corporaciones locales reduzcan los sujetos con derecho a la bonificación desde el punto de vista competencial, no podrán hacerlo de forma ilimitada, sino que siempre deberán respetar tanto el principio de igualdad ante la ley (art. 14 de la CE) como los principios de justicia tributaria (art. 31.1 de la CE).

Así, por lo que respecta al primero, la viabilidad de las condiciones que puedan establecerse deberán superar el triple examen que el TC ha fijado para determinar su vulneración, constatando si se trata de situaciones objetivamente comparables, si existe un fin objetivo, razonable y constitucionalmente válido que legitime su trato diferenciado, y que las consecuencias jurídicas derivadas del mismo sean razonables (en el sentido de que entre el medio empleado y la finalidad perseguida exista una relación de proporcionalidad -evitando los resultados especialmente gravosos o desmedidos-)¹⁸.

13 Éste, por ejemplo, es el caso de Valladolid (art. 6º de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Valladolid el 1 de diciembre de 2015).

14 De hecho, así lo ha reconocido la DGT y el propio TS, como puede comprobarse, respectivamente, en la Contestación a la Consulta de la DGT 0012-17, de 25 de abril de 2017, y en la STS de 29 de mayo de 2008. Y de igual modo, en esta línea se ha pronunciado la mayor parte de la doctrina, como es el caso de QUESADA SANTIUSTE al señalar que "nada impide que la Ordenanza fiscal limite su ámbito de aplicación previendo, por ejemplo, que tan sólo será aplicable a los descendientes y ascendientes de primer grado de consanguinidad o cuando el sujeto pasivo acredite que sus rentas y patrimonios no excedan de cierta cuantía". (QUESADA SANTIUSTE, F.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, 2001, pág. 122).

15 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

16 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, modificada por acuerdo del Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015.

17 Art. 10.5 de la Ordenanza Fiscal núm. 5-I del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Santander en sesión celebrada el 28 de diciembre de 2017.

18 Entre otras, véase la consolidada doctrina del TC al respecto en las SSTC 46/1999, de 22 de marzo; 200/2001, de 4 de octubre; 39/2002, de 14 de febrero; o 96/2002, de 25 de abril.

Por su parte, en relación con los principios de justicia tributaria, quedan prohibidos todos los beneficios fiscales injustificados que puedan suponer una quiebra al derecho general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debiendo responder a fines de interés general que los justifiquen (punto en el que el TC ha señalado que pueden venir fundamentados “por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.”) y ser proporcionados en el sentido de adecuados al fin legítimo constitucionalmente perseguido¹⁹.

Por consiguiente, con base en tales consideraciones, parece que limitar la bonificación a los familiares de primer grado, no sólo conlleva que los demás no se encuentren en una situación objetivamente comparable, sino que resulta procedente con base en la mayor protección de la familia que deriva del art. 39 de la CE. Y de igual modo, dentro de los mismos, resulta viable que se permita su menor contribución si carecen de otros bienes inmuebles (procurando así potenciar el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada previsto en el art. 47 de la CE), de la misma forma que lo parece si son discapacitados o menores de 18 años no emancipados (puesto que su dependencia conlleva que su necesidad de protección sea mayor).

No obstante, y aunque el propio TRLRHL contemple otros beneficios fiscales encaminados a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias²⁰, podría resultar desproporcionada la negación de la bonificación de hasta el 95% de la cuota del IIVTNU si los sujetos pasivos tuvieran una obligación de pago pendiente con el correspondiente Ayuntamiento (debiendo valorarse su procedencia de cada supuesto en concreto), si bien, en cualquier caso, nada impediría que los sujetos pasivos pudieran satisfacerla tras el fallecimiento del causante para poder tener derecho a su aplicación.

Así pues, siempre que las reducciones que se contemplan no puedan considerarse discriminatorias ni contrarias al deber general de contribuir de forma injustificada, resultarán procedentes con base en la autonomía local de los municipios, ya que, dentro de la regulación de los aspectos sustantivos y formales de la bonificación que les corresponde, pueden condicionarla respetando el marco que establece el TRLRHL.

3.2 La ampliación de los sujetos respecto al TRLRHL

Por su parte, con independencia de las eventuales reducciones, algunos Ayuntamientos han ampliado los sujetos que podrán tener derecho a la bonificación aquí estudiada, haciendo especialmente referencia a aquellos que constituyeran con el causante una unión estable de pareja (como en ocurre también en Viladecans²¹ o L'Hospitalet de Llobregat²² o en muchos otros municipios como Benicàssim²³ o Madrid²⁴).

Sin embargo, a la hora de valorar su inclusión, debe hacerse desde una doble perspectiva, ya que en primer lugar debe valorarse su conveniencia con base en los principios de justicia tributaria

19 En este punto, véase, entre otras, las SSTC 96/2002, de 25 de abril; o 57/2005, de 14 de marzo.

20 A modo de ejemplo, señala el segundo párrafo del art. 9.1 del TRLRHL, que “en particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos”.

21 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

22 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, modificada por acuerdo del Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015.

23 Art. 7º.bis de la Ordenanza Fiscal Núm. 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Benicàssim, la cual entró en vigor el día 1 de enero de 2015.

24 Art. 18 de las Ordenanzas fiscales y precios públicos, aprobada por el Pleno de la Corporación de Madrid el 20 de diciembre de 2001 (modificada por última vez por acuerdo plenario de 19 de diciembre de 2014).

derivados del art. 31 de la CE²⁵ y, en segundo lugar, desde el punto de vista de la competencia de los Ayuntamientos al respecto.

Así, por lo que respecta a los principios de justicia tributaria, debe destacarse especialmente el de generalidad (que prohíbe cualquier tipo de discriminación o privilegio en el reparto de la carga tributaria que no se encuentre debidamente justificado)²⁶ y el de igualdad tributaria (que requiere que dos situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera y que se vele para conseguir la equidad real en la distribución de la carga tributaria)²⁷, y es que, considerando que se encuentran en una situación fáctica y económicamente idéntica, las razones que justifican el reconocimiento de la bonificación a los cónyuges también resultan directamente predicables respecto a las uniones estables de pareja (puesto que, aparte de convivir en los mismos términos y poder conformar una familia, nada impide que construyan un patrimonio conjunto). De hecho, con base en su equiparación, en algunas autonomías se ha reconocido una igualdad jurídica esencial entre ambas instituciones (como ocurre en Cataluña²⁸), llegando incluso a perverse su plena igualdad normativa en el caso Galicia²⁹.

Así pues, partiendo del triple examen al que el TC somete las discriminaciones para determinar su viabilidad, nos encontramos en este caso ante dos situaciones fácticas y jurídicas que pueden ser iguales (contribuyentes que guardan un vínculo de parentesco directo con el causante) a las que la normativa tributaria les dispensa un trato dispar a la hora de aplicar una relevante bonificación en la cuota tributaria del IIVTNU, y ello a pesar de que la justificación de su procedencia opera plenamente en ambos supuestos (tanto considerando que en tales casos, partiendo de la familia como unidad económica, el incremento de capacidad económica es, cuanto menos, menor, como tomando como base la protección y sustento de la familia como supuesto habilitador³⁰). Y además,

- 25 Y más considerando que, como señala HERNÁNDEZ GUIJARRO, "el mandato constitucional de llamar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, va también dirigido a potestad tributaria de los Municipios..., cuando estas entidades dicten sus correspondientes Ordenanzas Fiscales", por lo que "la norma municipal deberá señalar a los obligados al pago del tributo de forma abstracta e impersonal, deberá evitar también el establecimiento de beneficios fiscales que puedan reputarse como privilegios y, finalmente, deberá garantizar que no haya un trato discriminado a los sujetos pasivos del tributo que carezca de justificación". (HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: "Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales", Revista boliviana de Derecho, núm. 19, 2015, pág. 367).
- 26 En concreto, así lo pone de manifiesto MARTÍN QUERALT, quien señala que el principio constitucional de generalidad "constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica (...) vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias" (MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 108).
- 27 Por ello, como ha reiterado el TC, cabe y debe adoptarse "todo mandato de desigualdad o diferenciación que logre precisamente la igualdad real", permitiéndose así "regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material, para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas" (STC 3/1983, de 25 de enero). De hecho, partiendo de tales consideraciones, algunos autores han llegado a afirmar que este principio no deja de ser una especificación en el ámbito tributario del derecho de igualdad que contempla el art. 14 CE (CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", Tribuna Fiscal, núm. 40, 1994, pág. 58), en tanto que "el principio de igualdad ante la Ley tributaria supone que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre los contribuyentes, teniendo presente su capacidad económica, utilizando la técnica de la progresividad" (BONELL COLMENERO, R.: "Principio de igualdad y deber de contribuir", Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII, núms. 177-208, 2005, pág. 203).
- 28 En este caso, la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña no sólo prevé la libertad de los convivientes de una unión estable de pareja para establecer un régimen económico, sino que se regulan los acuerdos conseguidos después del cese de su convivencia e incluso la atribución o distribución del uso de la vivienda familiar (punto en el que, además, el art. 234-8.4 se remite directamente a determinadas disposiciones previstas para los matrimonios).
- 29 Al respecto, el primer apartado de la Disposición adicional tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia señala expresamente que, "a los efectos de la aplicación de la presente Ley, se equiparan al matrimonio las relaciones maritales mantenidas con intención o vocación de permanencia, con lo que se extienden a los miembros de la pareja los derechos y las obligaciones que la presente ley reconoce a los cónyuges".
- 30 Y es que la familia a la que manda proteger el art. 39.1 de la CE nada tiene que ver con el hecho de que los miembros fundadores de la misma estén unidos por un vínculo matrimonial, debiéndose recordar que, si bien el TC ha reconocido el amplio margen de libertad que asiste al legislador a la hora de configurar las distintas formas de convivencia, ha dejado claro que "las diferenciaciones normativas habrán de mostrar, en primer lugar, un fin discernible y legítimo, tendrán que articularse, además, en términos no inconsistentes con tal finalidad y, deberán, por último, no incurrir en desproporciones manifiestas a la hora de atribuir a los diferentes grupos y categorías derechos, obligaciones o cualesquiera otras situaciones jurídicas subjetivas" (STC 222/1992, de 11 de diciembre).

lejos de tener una motivación adecuada y suficiente, dicha diferenciación sólo se fundamenta en la falta de regulación de las uniones estables de pareja a nivel estatal, aunque sí que existe la misma a nivel autonómico³¹ y, en muchos casos, como se ha visto, incluso equiparada a la del matrimonio (por lo que las consecuencias jurídicas que derivan de la misma, aparte de ser del todo inadecuadas y desproporcionadas, comportan un resultado especialmente gravoso para los afectados carente de justificación).

De hecho, justamente por la igualdad tributaria inherente en ambas instituciones en los supuestos de sucesión, algunas Comunidades Autónomas (CCAA) ya han empezado a equiparar su tratamiento fiscal dentro del ámbito de sus competencias, como ha ocurrido en Cataluña con los arts. 59 y 60 de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³².

Además, la distinción aquí analizada todavía resulta más difícil de justificar considerando que el penúltimo párrafo del art. 105.1.c) del TRLRHL, a la hora de desarrollar la regulación básica de una de las exenciones del IIVTNU, sí que realiza de forma expresa su equiparación, aunque en este caso, sorprendentemente, a efectos de determinar la no procedencia de la misma. Así, señala que “respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio”, añadiendo que, “a estos efectos, se equipará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita”.

De todos modos, a pesar de la conveniencia incluso constitucional de su incorporación, procede analizar, en segundo lugar, si las Corporaciones locales pueden reconocer a las parejas de hecho la aplicación de la bonificación aquí estudiada, ampliando el ámbito subjetivo que prevé el art. 108.4 del TRLRHL con base en su aplicación analógica.

No obstante, resulta de gran relevancia en este punto recordar las consideraciones de la STS 812/2002, de 8 de febrero (valorando si los beneficios fiscales previstos para los cónyuges en el ISD resultaban aplicables a los convivientes *more uxorio* -especialmente por lo que respectaba al menor gravamen de su tarifa-), donde se señaló que, aun participando de la sensibilidad social llevaría a asimilar las uniones de hecho con los matrimonios, tanto el TS como la Administración tributaria, en su consideración de órganos públicos, se encuentran obligados al estricto cumplimiento de la ley.

Por consiguiente, y aunque la interpretación de las normas debe realizarse con criterios no sólo históricos, lógicos y sistemáticos sino también sociopolíticos, si la normativa tributaria únicamente hace referencia a los cónyuges, sólo a quienes se hallen unidos por matrimonio les resultará de aplicación (tanto por la aplicación de los arts. 66, 67 y 68 del Código Civil como por el mismo significado que le da a dicho término la Real Academia Española de la Lengua), añadiendo que en este caso tampoco procederían las tres condiciones exigidas por su doctrina a la hora de permitir su aplicación analógica.

Así, en primer lugar, considera el TS que no existe ninguna laguna legal (en el sentido que la tributación de los miembros de las parejas de hecho puede deducirse según la letra y el sentido lógico de las normas existentes), del mismo modo que, según su criterio, no concurre una igualdad jurídica esencial entre el supuesto no regulado y el previsto por la ley (en tanto que los miembros de las uniones estables de pareja son libres de casarse y asumir, en consecuencia, las cargas,

31 Ya que, a diferencia de lo que contempla el art. 149.1.8 de la CE en relación con los matrimonios, el texto constitucional no reserva al Estado competencias exclusivas al respecto.

32 En concreto, señalan tales preceptos que, a efectos del ISD y dentro del ámbito de las competencias autonómicas, “los miembros de las parejas estables quedan asimilados a los cónyuges” y que “las relaciones entre un cónyuge o un conviviente en pareja estable y los hijos de su cónyuge o del otro miembro de la pareja quedan asimiladas (...) a las relaciones entre ascendientes e hijos”.

obligaciones, ventajas y beneficios del matrimonio). Además, como añadió en este punto, si los miembros de una unión estable de pareja no se casan y, por consiguiente, quedan libres de tales cargas y obligaciones, tampoco pueden disfrutar las ventajas o beneficios previstos al respecto, si bien, como se ha señalado, la normativa autonómica ya ha venido regulando la institución de las parejas de hecho previendo también una serie de cargas y obligaciones (e incluso contemplando su equiparación).

De todos modos, y aunque estas últimas consideraciones no dejan de ser un argumento más para justificar la vulneración del principio de igualdad tributaria que conlleva su no inclusión (en el sentido que, si se encuentran sometidos a obligaciones y limitaciones equiparables a las de los matrimonios, también deben poder verse beneficiados por las ventajas de dicha situación), cierto es que, en tercer lugar, el art. 14 de la LGT prohíbe la analogía en este punto, por cuanto, como señala, no será posible acudir a la misma para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible y de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Y todo ello sin olvidar que, como señala el art. 9.1 del propio TRLRHL, “no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales” (sin perjuicio de que las entidades locales puedan reconocer los beneficios fiscales en los supuestos expresamente previstos por el TRLRHL), ya que, junto a las exigencias de rango legal del art. 31.3 de la CE y el art. 8.d) de la LGT, opera también el art. 133.3 de la CE (el cual requiere el rango legal para establecer “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado”).

Además, a pesar de que el TC realizara una restrictiva interpretación en este punto sobre el alcance de dicha reserva (señalando que en el ámbito tributario no impera con carácter absoluto sino relativo), dejó claro que las exenciones y los beneficios fiscales eran elementos esenciales de los tributos, por lo que, si bien dejó fuera de las exigencias del rango legal los aspectos relacionados con su regulación (como su reducción o supresión), consideró que su establecimiento o ampliación (como ocurriría en este caso) quedaba cubierto por el principio de legalidad³³.

Así pues, considerando las exigencias del principio de reserva de ley y que la posibilidad de extender las previsiones del art. 108.4 del TRLRHL a las parejas de hecho no se encuentra justificada desde la óptica de la analogía sino desde los propios principios de justicia tributaria, parece claro que las Corporaciones locales no se encuentran técnicamente habilitadas para preverla sin incurrir en extralimitación, y es que, a fin de cuentas, permitírsele sería reconocerles capacidad para modificar una ley estatal³⁴.

33 Al respecto, como señaló la STC 6/1983, de 4 de febrero, “en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria (...) [por lo que] la “reserva de ley” se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede situarse genéricamente el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo”. Para un mayor desarrollo de dicho principio en el ámbito tributario, véase BÁEZ MORENO, A.: “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Crónica tributaria*, núm. 133, 2009; GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año 31, núm. 4; o ALGUACIL MARÍ, M.P.: “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista española de derecho financiero*, núm. 101, 1999.

34 En la misma línea se ha pronunciado el TS en la STS de 29 de mayo de 2008, donde se señala expresamente que la mencionada bonificación “sólo puede operar en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes”. Además, como destacó la STC 19/1987, de 17 de febrero, el instituto del art. 31.3 de la CE tiene como uno de sus objetivos “la preservación de la unidad del ordenamiento, y de una básica igualdad de posiciones de los contribuyentes”, por lo que, claramente, no permite “al acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley para la adopción de unas decisiones que, sólo a ella, porque así quiere la Constitución, corresponde expresar”.

Por consiguiente, resulta de suma relevancia la necesidad de reformular del art. 108.4 del TRLRHL incluyendo a los miembros de las parejas de hecho (reconocimiento que, como ha resaltado la DGT, deberá realizarse de forma expresa)³⁵, tanto porque así lo exige el propio respeto a la CE (y, en concreto, a los principios de justicia tributaria), como para impedir que se produzcan más conflictos de competencia a la hora de desarrollar la normativa de los tributos de carácter local³⁶.

Además, todas estas consideraciones resultan también trasladables a la otra ampliación de los sujetos con derecho a la bonificación aquí estudiada que se ha realizado en el Barcelona, donde, tras señalarse que será aplicable cuando los adquirentes sean el cónyuge, los descendientes o adoptados o los ascendientes o adoptantes, se añade que, “si no existe dicha relación de parentesco, la bonificación se puede aplicar también a los que reciban del ordenamiento jurídico un trato análogo para la continuación en el uso de la vivienda por su convivencia con el causante durante los dos años anteriores a su muerte”³⁷.

Sin embargo, su improcedencia tampoco obsta en este caso la conveniencia de que se modifique el art. 108.4 del TRLRHL en el sentido de incluir como potenciales beneficiarios de la bonificación aquellas personas que, por encontrarse en las mismas condiciones que los sujetos expresamente previstos, también deberían entenderse incluidas (tanto con base en el principio de igualdad y el de igualdad tributaria -arts. 14 y 31 de la CE-, como por las razones que justifican la protección de la familia -art. 39 de la CE-), como pueden ser las personas que hubieran realizado o sido objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo³⁸, los tutores legales judicialmente declarados de los causantes que hubieran sido incapacitados, con independencia de su parentesco, e incluso los miembros de relaciones convivenciales de ayuda mutua reguladas por los arts. 240-1 a 240-7 de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia³⁹.

De hecho, todos estos sujetos se encuentran previstos por diferentes normativas autonómicas a la hora de reconocerles la reducción de la base imponible del ISD por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante, como ocurre, respectivamente, con el art. 24 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, el art. 5 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, de Cantabria, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado y con el art. 36 de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De todos modos, procede destacar que, en tanto que el TRLRHL no limita la bonificación a los ascendientes o descendientes consanguíneos, parece que también deberán entenderse incluidos aquellos que lo sean por afinidad, aplicando en este punto las mismas consideraciones que la STS

35 En este punto, como resaltó la contestación a la Consulta Vinculante de la DGT de 10 de marzo de 2016, incluso en el caso de que se encontrara expresamente prevista la equiparación de los derechos civiles entre los matrimonios y las uniones estables de pareja (como ocurre, como se ha señalado, en la CCAA gallega), “nunca se pueden extrapolar dichos derechos a efectos tributarios”.

36 De hecho, en esta misma línea, procede destacar la Recomendación del Defensor del Pueblo a la Administración el 2 de julio de 2015, resaltando la necesidad de acometer una reforma general en la propia LGT equiparando el tratamiento fiscal de los matrimonios y las parejas de hecho (con el fin de conseguir así que quedara acomodada la normativa de todos los impuestos).

37 Art. 9º de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (aprobada definitivamente por el Plenario del Consejo Municipal de Barcelona en fecha 29 de diciembre de 2015).

38 Y más considerando que son justamente las razones que justifican la protección de la familia las que fundamentan que se les reconozca el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el IRPF y que incluso pueden presentar una declaración conjunta al considerarse unidad familiar (art. 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y Resolución a la Consulta Vinculante de la DGT V1845-17, de 12 de julio de 2017).

39 Tales relaciones se definen como aquellas en que dos o más personas (hasta 4 si no son parientes) conviven en una misma vivienda habitual y que comparten, sin contraprestación y con voluntad de permanencia y de ayuda mutua, los gastos comunes o el trabajo doméstico, o ambas cosas (rigiendo preferentemente los acuerdos que hayan estipulado).

3405/2017, de 25 de septiembre, estableció respecto a la reducción de la base imponible del ISD por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante (prevista en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –LISD–⁴⁰. Y, de hecho, resulta importante destacar a tal efecto la STS 1086/2017, de 24 de marzo, dictada en casación para la unificación de doctrina, la cual señaló que, respecto a la mencionada reducción del ISD, la extinción del vínculo matrimonial del que surge el parentesco por afinidad (ya sea por divorcio o fallecimiento) no supone que el pariente afín se convierta en un extraño, sino que debe seguirle siendo aplicable la reducción derivada de su grado de afinidad prevista por la normativa del tributo.

En cualquier caso, y a pesar de que el TRLRHL acabe reconociendo el posible derecho a la bonificación de los sujetos mencionados, conviene señalar que las Corporaciones locales podrán decidir limitarlos en sus respectivas ordenanzas (ya sea respecto a las distintas categorías de sujetos como entre las mismas), siempre y cuando, claro está, las diferencias de trato se fundamenten en razones justificadas (como pueden ser su niveles de ingresos, el requisito de convivencia o el valor de la vivienda transmitida) que impidan la discriminación.

4. La exigencia de la convivencia con el causante

Por su parte, algunos Ayuntamientos han condicionado la aplicación de la bonificación aquí estudiada a que los sujetos pasivos del IIVTNU acrediten una convivencia con el causante durante un determinado tiempo anterior a su fallecimiento (como ocurre, por ejemplo, en Valencia por un plazo mínimo de dos años⁴¹), y aunque este hecho suponga, en realidad, una reducción de los sujetos que podrán tener derecho a la misma, merece ser tratado de forma independiente considerando la polémica que puede plantear.

Y es que en este punto la STSJ de Cantabria 310/2017, de 6 de octubre de 2017, vino a confirmar su improcedencia, estableciendo que el art. 10.3.b) de la Ordenanza del Impuesto aprobada por el Ayuntamiento de Santander vulneraba el principio de igualdad ante la ley y resultaba incompatible con un sistema tributario justo “al resultar discriminatoria la exigencia del requisito de residencia [de los adquirentes] en el inmueble dos años antes del fallecimiento del causante”.

Sin embargo, con base en el razonamiento del Tribunal, conviene realizar dos importantes precisiones, puesto que, en primer lugar, para determinar que el requisito de la residencia puede resultar discriminatorio, se alega la STC 60/2015, de 18 de marzo. No obstante, el condicionamiento que la mencionada sentencia declaró inconstitucional en el ámbito del ISD no fue la convivencia con el causante sino la residencia en una determinada CCAA, señalando que, lejos de ser un elemento válido de diferenciación en situaciones objetivamente comparables, el territorio resulta

40 En este punto, el citando precepto contempla la mencionada reducción al cónyuge del causante y a sus ascendientes y descendientes, así como a sus parientes colaterales mayores de 65 años que hubiesen convivido con el mismo durante los dos años anteriores a su fallecimiento, estableciendo la STS 1847/2003, de 18 de marzo, que también debían entenderse incluidos los parientes afines por cuanto “el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad” y “donde la Ley no distingue no cabe distinguir”. Y resulta interesante destacar también el párrafo con el que cierra el mismo posicionamiento la STS 3405/2017, de 25 de septiembre, apuntando que “en nuestro sistema sucesorio el pariente afín solo puede ser llamado a la herencia por testamento al no estar prevista -como se sigue de nuestro Código Civil- su sucesión abintestato. Quiere ello decir, por tanto, que la voluntad del causante es instituir heredero o nombrar legatario a su pariente político a pesar de la extinción anterior -por muerte de su cónyuge, pariente consanguíneo del llamado- del vínculo matrimonial que originó la afinidad. Si ello ha sido así es, sin duda, porque el vínculo afectivo se mantiene no obstante aquella extinción, lo que no puede ser desconocido -a nuestro juicio- por las normas tributarias que gravan la sucesión”.

41 Art. 17 de la Ordenanza Fiscal 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Valencia el 30 de noviembre de 1989 (modificada por última vez por acuerdo de fecha 23 de diciembre de 2015).

un elemento de discriminación carente de justificación alguna (lo que ocurriría en el ámbito de la bonificación aquí estudiada si se limitara su procedencia a la residencia del adquirente en el territorio del pertinente municipio con independencia de su residencia con el causante⁴²).

Pero, en principio, nada impedirá que la bonificación aquí estudiada pueda condicionarse a la convivencia previa con el fallecido si su establecimiento se motiva de forma suficiente, lo cual, como debe destacarse en segundo lugar, sí que parece cuestionable en el caso que enjuició la STSJ. Y es que, como señala, los informes municipales de la controvertida ordenanza establecían que con el mencionado condicionamiento se pretendía beneficiar a los familiares que hubieran convivido en la vivienda transmitida por razones situaciones de dependencia y vulnerabilidad, pero quedaban fuera de la misma familiares que, como los hijos (o el propio cónyuge), residieran o hubieran residido durante el mencionado plazo fuera del inmueble con carácter temporal y por razones justificadas (como pueden ser de estudios, de empleo o incluso de salud) e incluso los hijos que, por razones de separación o divorcio, residieran con el otro progenitor (generando, de este modo, diferencias de trato desproporcionadas y carentes de justificación).

No obstante, tales consideraciones no invalidan de por sí el requisito convivencial, el cual, podría venir justificado con base en la protección del derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada reconocido por el art. 47 de la CE (en el sentido que, a causa de la tributación a la que deben hacer frente los sujetos pasivos en tales casos, pudiera ponerse en riesgo su vivienda habitual). Sin embargo, para su completa viabilidad, no deberían tenerse en cuenta los cambios de residencia efectiva de carácter temporal por motivos justificados ni de los adquirentes ni del propio causante (como pueden de trabajo o de estudios), del mismo modo que no deberían considerarse los traslados permanentes de carácter forzoso (como podrían ser los derivados de separación o divorcio o por motivos de salud⁴³).

Y más considerando que cada vez es más habitual que los causantes se encontraran residiendo en una residencia geriátrica o centro similar, si bien es cierto que este concreto supuesto se encuentra contemplado cada vez en más ordenanzas (previendo que la vivienda en la que éstos hubieran residido antes de su ingreso no perderá su condición de habitual a efectos de la bonificación)⁴⁴.

42 En concreto, la mencionada sentencia declaró la inconstitucionalidad del art. 12.bis.a) de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana (concretamente, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de la Comunidad Valenciana), donde se contemplaba una bonificación del 99% de la cuota del ISD en las adquisiciones mortis causa entre parientes de los Grupos I y II siempre que los sucesores tuvieran su residencia habitual en dicha autonomía. De hecho, en la misma línea, aunque desde el punto de vista internacional, se ha pronunciado el propio TJUE, como puede apreciarse en la STJUE 17/10/2013, de 17 de octubre -asunto C-181/12- (donde se señaló la prohibición de que Alemania, en el cálculo del Impuesto sobre Sucesiones por la adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en su territorio, dispensara una menor reducción de la base imponible por el hecho de que el causante y el causahabiente residieran, en el momento del fallecimiento, en un tercer país -en el caso, la Confederación Suiza-, respecto a la que hubiera procedido si al menos uno de ellos hubiera residido en su territorio).

43 Al respecto, y aunque únicamente respecto al causante, así lo hace el Ayuntamiento de Segovia, al señalar que no se perderá la reducción de la vivienda habitual si el causante hubiera cambiado de residencia dentro de los dos años anteriores a su fallecimiento "habiendo concurrido circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como separación matrimonial, traslado laboral, ingreso en residencia geriátrica u otras análogas" (art. 2º.2 de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Segovia el 22 de octubre de 1998 (modificada por última vez por acuerdo de fecha 2 de diciembre de 2016).

44 Así, por ejemplo, se contempla que "no se perderá el derecho a la bonificación en el supuesto de que la falta de empadronamiento de la persona causante y/o de su cónyuge en la vivienda habitual sea debida al empadronamiento en un centro sanitario o geriátrico, o haya estado motivada por causas de salud suficientemente acreditadas" (art. 5 de la Ordenanza fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, modificada por acuerdo de Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015), previéndose de forma mucho más extensa aunque limitada en el tiempo en el caso de Barcelona ("si en el momento de la realización del hecho imponible el causante tenía la residencia efectiva en otro domicilio del que no era titular, también tendrá la consideración de vivienda habitual aquel que tenía esta consideración hasta cualquier día de los diez años anteriores a la muerte del causante, siempre que el uso de la vivienda no haya sido cedido a terceros mediante contraprestación en el periodo mencionado, o haya sido cedido a terceros mediante el pago de un alquiler social a través de la bolsa de vivienda de alquiler de Barcelona" - art. 9º de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (aprobada definitivamente por el Plenario del Consejo Municipal de Barcelona en fecha 29 de diciembre de 2015)).

Asimismo, procede resaltar que, además de motivada, resulta adecuada la exigencia de que dicha convivencia se hubiera producido durante un determinado período de tiempo, evitando de este modo los cambios de residencia fraudulentos con la única finalidad de conseguir una menor tributación.

Y es que, además, si se contemplara la bonificación en tales términos, también resultaría justificada la discriminación que podría predicarse respecto a aquellos familiares directos a los que no se transmita una vivienda habitual, ya que puede suponer un atentado contra el principio de generalidad el no bonificar la adquisición de otras formas de riqueza (especialmente existentes en aquellos casos donde los causantes, por su menor capacidad económica, no pudieron obtener una vivienda en propiedad). Y en la misma línea, la exigencia del mencionado requisito también viene a impedir la desproporción de las consecuencias de la estudiada bonificación, en el sentido de evitar que los adquirentes puedan beneficiarse de la misma por tantas viviendas habituales como adquieran (favoreciendo, nuevamente, a los ciudadanos con las rentas más elevadas).

Además, no debe olvidarse que la posibilidad de establecer este requisito ha sido confirmada por la propia DGT, al señalar que “será la ordenanza fiscal la que, en aras del principio de autonomía local reconocido en la Constitución Española, en su caso, pueda establecer otros requisitos, como puede ser que se trate de la vivienda habitual del causante y/o del adquirente, que se resida en la misma un determinado número de años (...)”⁴⁵.

No obstante, es importante resaltar que lo que no resultará viable en este punto es que su aplicabilidad se vincule a los datos que figuren en el pertinente padrón municipal⁴⁶, por cuanto, a pesar de que el art. 16.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local señale que “sus datos constituyen prueba de la residencia en el municipio y del domicilio habitual en el mismo” (excepto, como contempla el art. 18.2, para los extranjeros), y de que, como añade, “las certificaciones que de dichos datos se expidan tendrán carácter de documento público y fehaciente para todos los efectos administrativos” (dentro de los que, lógicamente, deben entenderse incluidos los tributarios), cierto es que, como reconoció la mencionada STSJ de Cantabria 310/2017, “no es el único medio de prueba del domicilio habitual”, siendo, además, plenamente aceptado que “los datos del empadronamiento suponen una presunción *iuris tantum* que puede desvirtuarse mediante prueba en contrario (art. 385 LEC y 108 LGT)”.

Por consiguiente, si una ordenanza fiscal quiere condicionar la bonificación aquí estudiada a que el adquirente tuviera fijada en la vivienda transmitida su residencia habitual, puede contemplar los datos del padrón como presunción al respecto pero no vincular su procedencia al contenido de éste, y es que debe poderse probar la residencia, en cuanto a realidad fáctica, por cualquier medio admisible en Derecho (lo que también permitirá justificar aquellos traslados mencionados que no deban tenerse en cuenta a tal efecto).

5. El concepto de vivienda habitual del causante

En este punto, dentro del ámbito de la reducción aquí estudiada, el TRLRHL no define qué deberá entenderse por vivienda habitual, por lo que parece que su concepto también podrá ser

⁴⁵ Contestación a la Consulta de la DGT 0012-17, de 25 de abril de 2017.

⁴⁶ Así ocurre, por ejemplo, en el caso de L'Hospitalet de Llobregat, al exigir que en la vivienda habitual “hayan estado empadronados el sujeto pasivo y la persona causante durante un periodo previo e ininterrumpido de un año, contado desde la fecha de defunción” (art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, modificada por acuerdo de Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015).

determinado por cada Ayuntamiento dentro de sus potestades para regular las condiciones sustantivas y formales para su procedencia⁴⁷.

De hecho, así parece desprenderse del incremento de la autonomía local pretendido con su inclusión, del mismo modo que parece derivarse de las consideraciones del TS al señalar que las ordenanzas fiscales pueden “regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la Ley” y que se configura por los supuestos en los que se puede establecer (sólo en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes) y su cuantía máxima (del 95%)⁴⁸.

Y ciertamente así se ha venido llevando a cabo por parte de los distintos Ayuntamientos, debiéndose analizar al respecto dos aspectos de carácter sustancial: la consideración de la residencia del causante en la vivienda para que tenga tal consideración y los elementos que podrá integrar.

Así, por lo que respecta a la exigencia de la residencia del causante en la misma, pueden reiterarse parte de las consideraciones realizadas en el apartado anterior, ya que la ausencia de situaciones discriminatorias y carentes de justificación en este punto exige prever las salvedades mencionadas. De este modo, no deberían tenerse en cuenta los cambios de residencia efectiva de carácter temporal por motivos justificados (como pueden de trabajo o de estudios), del mismo modo que no deberían considerarse los traslados permanentes de carácter forzoso (especialmente por motivos de salud –ya sea comportando el ingreso del causante en una residencia geriátrica o el traslado a la vivienda de un tercero de la que no fuera titular para que éste se haga cargo de su cuidado-).

No obstante, por los motivos ya expuestos, resultan totalmente improcedentes aquellas previsiones que condicionan el carácter habitual de la vivienda transmitida a que el causante figurara empadronado en la misma⁴⁹, ya que, a pesar de que pueda preverse como presunción *iuris tantum*, debe admitirse cualquier medio de prueba válido en Derecho que demuestre la realidad.

Y por su parte, respecto a los elementos conforman el concepto de vivienda habitual, también algunos Ayuntamientos se han pronunciado al respecto, como es el caso de Barcelona al señalar que, además del inmueble que figure en el padrón de habitantes (admitiendo prueba en contrario a efectos de determinar la residencia efectiva del causante), se considerará vivienda habitual “un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, siempre y cuando se encuentren situados en el mismo edificio”⁵⁰.

No obstante, aparece la duda de qué ocurrirá en los supuestos donde no se contemple nada a tal efecto, punto en el que pueden trasladarse las consideraciones de la DGT en relación con dicha cuestión respecto a la reducción de la base imponible del ISD por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante.

Así, considerando que, conforme al art. 12 de la LGT, “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”, la DGT ha señalado que, una vez “examinada la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 desde la realidad social en que ha de ser aplicada, ha de permitirse una

47 Al respecto, dentro del ámbito del IIVTNU, cierto es que el art. 105.1.c) señala que “se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años”, aunque, como se delimita de forma expresa, será así entendida a los exclusivos efectos de determinar la aplicación de la exención contenida en el mencionado precepto.

48 STS de 29 de mayo de 2008.

49 Véase, por ejemplo, el art. 7º.bis de la Ordenanza Fiscal Núm. 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Benicàssim, la cual entró en vigor el día 1 de enero de 2015, donde se señala que “se entenderá por vivienda habitual del causante el inmueble de carácter residencial donde figure empadronado durante los tres años inmediatamente anteriores a la fecha de transmisión”.

50 Art. 9º de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (aprobada definitivamente por el Plenario del Consejo Municipal de Barcelona en fecha 29 de diciembre de 2015).

ampliación del concepto estricto de vivienda a aquellos elementos (caso del garaje) vinculados con la misma, ya se entienda dicha vinculación desde el punto de vista de su configuración registral o desde el punto de vista de su consideración unitaria en el tráfico jurídico". Por consiguiente, como añade, "habrá vinculación cuando el garaje constituya una finca registral única junto con la vivienda o, cuando, tratándose de distintas fincas registrales, se configure como anejo inseparable de la misma desde el punto de vista de su consideración unitaria en el tráfico jurídico. La vinculación debe resultar de forma indubitada de las circunstancias concurrentes en su adquisición, ya sea por su ubicación en el mismo inmueble, por su adquisición en el mismo acto (aunque sea en distinto documento) o, desde un punto de vista finalista, por adquirirse dichos bienes para ser arrendados conjuntamente con la vivienda"⁵¹.

6. La cuantía de la bonificación

Como señala el art. 108.4 del TRLRHL, "las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto", a diferencia de lo que ocurre con otras bonificaciones de impuestos locales donde el propio TRLRHL predetermina su cuantía⁵².

Así, con el fin de garantizar la autonomía local, los Ayuntamientos tienen la facultad de establecer el porcentaje aplicable que estimen oportuno, aunque, a diferencia de lo que curre con el tipo de gravamen del IIVTNU, el TRLRHL no concreta si éste deberá ser único o podrán ser varios⁵³. No obstante, la DGT se ha pronunciado sobre este extremo apostando por su variabilidad, precisando que, además de que pueda establecerse sólo en el caso de que "el valor catastral del bien inmueble no supere un determinado importe"⁵⁴, "puede ser único o diferente en función de distintos elementos (por ejemplo: distintos tramos de valor catastral, el tipo de inmueble, si constituye la vivienda habitual o local de la actividad económica, etc.), con el límite máximo legal del 95 por ciento de la cuota íntegra"⁵⁵.

Por consiguiente, los Ayuntamientos no sólo pueden establecer un único tipo respecto a dicha bonificación sino también porcentajes diferenciados⁵⁶, lo que ciertamente ha ocurrido en la práctica y con distintas cantidades.

Así, mientras que algunos municipios han fijado al respecto un solo porcentaje de bonificación (como es el caso de Barcelona⁵⁷, Segovia⁵⁸ o Valladolid⁵⁹, que contemplan un único porcentaje del 95%, o de

51 Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V3752-15, de 26 de noviembre de 2015.

52 A modo de ejemplo, el art. 73.2 del TRLRHL prevé una bonificación obligatoria en el IBI "del 50 por ciento en la cuota íntegra del Impuesto" para las viviendas de protección oficial, y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva CCAA, durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva, del mismo modo que el art. 88.1.b) prevé una bonificación del 50 por ciento de la cuota correspondiente para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la finalización del segundo período impositivo de desarrollo de aquella.

53 En este punto, mientras que el art. 108.1 del TRLRHL hace referencia, a "el tipo de gravamen" del IIVTNU, especifica en su segundo párrafo que "los Ayuntamientos podrán fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor indicados en el apartado 4 del artículo anterior".

54 Contestación a la Consulta de la DGT 0012-17, de 25 de abril de 2017.

55 Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V5118-16, de 28 de noviembre de 2016.

56 Al respecto, así lo reconoce también la STS de 29 de mayo de 2008, previendo distintos porcentajes en función del valor catastral del suelo correspondiente a la vivienda transmitida.

57 Art. 9º de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (aprobada definitivamente por el Plenario del Consejo Municipal de Barcelona en fecha 29 de diciembre de 2015).

58 Art. 2º.2 de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Segovia el 22 de octubre de 1998 (modificada por última vez por acuerdo de fecha 2 de diciembre de 2016).

59 Art. 6º de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Valladolid el 1 de diciembre de 2015.

Zaragoza⁶⁰ o Santander⁶¹, que también reconocen un solo porcentaje del 95% y 90%, respectivamente, pero únicamente aplicable si el valor catastral del suelo es inferior a 150.000 euros, en el primer caso, e inferior o igual a 60.000 euros, en el segundo), otros han optado por establecer porcentajes diferenciados en función de diferentes criterios, como puede ser el valor catastral del suelo correspondiente a la vivienda habitual en el momento del devengo del Impuesto y con independencia del valor atribuido al derecho adquirido sobre la misma (como ocurre en Madrid⁶² o L'Hospitalet de Llobregat⁶³), el valor catastral de la vivienda transmitida junto con el nivel de ingresos de la unidad familiar del sujeto pasivo considerando el número de personas que la integran (como es el caso de Viladecans⁶⁴), o simplemente el nivel de renta de la unidad familiar o convivencial del sujeto pasivo (como pasa en La Coruña⁶⁵).

Asimismo, por su singularidad, pueden destacarse las previsiones establecidas en Málaga, donde, si bien se prevén un conjunto de porcentajes del 95%, el 80%, el 70%, el 50% y el 25% en función del valor catastral de la vivienda, también se contempla una bonificación única del 95%, con independencia del valor de la vivienda, cuando el adquirente tenga una determinada condición subjetiva (de pensionista, de desempleado inscrito como demandante de empleo en servicios públicos de empleo, sea menor de 30 años, tenga reconocida una discapacidad de gran invalidez, o sea víctima de violencia de género) y cumpla, además, con otros requisitos relativos a la capacidad económica de su unidad familiar⁶⁶.

Así pues, dentro de las potestades que les confiere su autonomía local, nada impide que los Ayuntamientos fijen uno o diferentes porcentajes respecto a la bonificación aquí estudiada o incluso que condicionen su aplicación a determinados criterios, siempre que el motivo utilizado para su establecimiento no resulte contrario, en los términos ya mencionados, al principio de igualdad ante la ley y los principios de justicia tributaria constituyendo supuestos discriminatorios carentes de justificación (lo que no ocurre en ninguno de los supuestos señalados al atender todos a razones de capacidad económica).

7. El mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente

Finalmente, mientras que algunos municipios no prevén nada a tal efecto⁶⁷, el último de los requisitos al que algunos Ayuntamientos han condicionado la estudiada bonificación y que merece un trato

-
- 60 Art. 7 de la Ordenanza fiscal nº 9 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Zaragoza el 22 de diciembre de 2017.
- 61 Art. 10.1 de la Ordenanza Fiscal núm. 5-I del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de Santander en sesión celebrada el 28 de diciembre de 2017.
- 62 En este caso, el art. 18 de las Ordenanzas fiscales y precios públicos, aprobada por el Pleno de la Corporación de Madrid el 20 de diciembre de 2001 (modificada por última vez por acuerdo plenario de 19 de diciembre de 2014), establece un porcentaje del 95% si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 60.000 euros, del 75% si el valor es superior a 60.000 y no excede de 100.000, del 50% si es superior a 100.000 y no excede de 138.000 y del 15% si es superior a 138.000.
- 63 Al respecto, el art. 5 de la Ordenanza Fiscal 1.03 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (modificada por acuerdo de Pleno de L'Hospitalet de Llobregat, en sesión de 22 de diciembre de 2015), establece un porcentaje del 95% cuando el valor sea de entre 0 y 30.000 euros, del 85% cuando el valor sea de entre 30.000,01 y 50.000 y de 75% cuando sea de más de 50.000.
- 64 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno en sesión celebrada en Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).
- 65 Art. 9.2 de la Ordenanza Fiscal nº 53-2015 Reguladora del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el pleno municipal de La Coruña el 29 de diciembre de 2015.
- 66 Art. 6º de la Ordenanza nº 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Málaga, publicada en el BOP nº 246 de 29 de diciembre de 2016.
- 67 Este es el caso, por ejemplo, de La Coruña (Ordenanza Fiscal nº 53-2015 Reguladora del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el pleno municipal de La Coruña el 29 de diciembre de 2015) o Zaragoza (Ordenanza fiscal nº 9 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Zaragoza el 22 de diciembre de 2017).

especial es el mantenimiento de la vivienda objeto de la misma, durante un determinado período de tiempo, en el patrimonio del adquirente, salvo que éste fallezca dentro del pertinente plazo.

Así, a diferencia del resto de supuestos, el mencionado requisito no es constatable en el momento de aplicar la reducción sino que deberá cumplirse en el futuro, de modo que, en caso de incumplimiento, el adquirente deberá comunicarlo a la Administración tributaria competente en el plazo de 30 días (presentando una autoliquidación complementaria si había autoliquidado el Impuesto)⁶⁸ y conllevará el abono de la parte de la cuota tributaria dejada de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada y de los pertinentes intereses de demora⁶⁹.

Sin embargo, el lapso temporal requerido varía mucho en función de cada municipio, siendo, por ejemplo, de 1 año posterior al fallecimiento del causante en Benicàssim⁷⁰, de 4 años a partir del momento de la concesión de la bonificación en Viladecans⁷¹ o de 10 años desde el día de la transmisión de la que ha sido objeto la bonificación en Segovia⁷².

De todos modos, ni la viabilidad de este condicionamiento ni los diferentes períodos de tiempo plantean problema alguno desde el punto de vista competencial⁷³, siempre y cuando no se requiera que durante el mencionado plazo también se mantenga en la vivienda el domicilio habitual del adquirente (lo cual ocurre, por ejemplo, en el caso de Málaga⁷⁴).

Y es que, si bien en este caso el problema no radica en acudir al territorio como elemento válido de justificación ante un tratamiento fiscal diferenciado de situaciones objetivamente comparables (ya que la discriminación que aquí se puede producir también tendrá lugar cuando el contribuyente traslade su domicilio dentro del mismo municipio), conlleva una clara vulneración del derecho a la libre elección de residencia reconocido en el art. 19 de la CE, del mismo modo que puede atentar incluso contra la libertad de circulación de capitales y personas en la que se fundamenta la UE.

De todos modos, cierto es que el sentido y utilidad de este condicionamiento pueden resultar cuestionables considerando sus consecuencias prácticas, ya que, además de influir en las decisiones económicas de los ciudadanos (vulnerando, en consecuencia, el principio de neutralidad fiscal),

68 Art. 137.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

69 Para un mayor desarrollo en este extremo, véase CAYÓN GALIARDO, A.: "Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente", Revista Técnica Tributaria, núm. 85, 2009.

70 Art. 7º.bis de la Ordenanza Fiscal Núm. 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de Benicàssim, la cual entró en vigor el día 1 de enero de 2015.

71 Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno en sesión celebrada en Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

72 Art. 2º.2 de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación de Segovia el 22 de octubre de 1998 (modificada por última vez por acuerdo de fecha 2 de diciembre de 2016).

73 Sin ir más lejos, así lo ha previsto expresamente la propia DGT al señalar que, los Ayuntamientos, en aras de su autonomía local, les corresponde la regulación de los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación, pudiendo "condicionar la aplicación de la misma al cumplimiento de distintos requisitos, como puede ser (...) que el inmueble permanezca en el patrimonio del beneficiario durante un determinado período de tiempo" (Contestación a la Consulta vinculante de la DGT V5118-16, de 28 de noviembre de 2016).

74 Así, y aunque se señala con carácter general que, para la procedencia de la bonificación, se deberá mantener la adquisición durante los dos años siguientes a la misma (salvo que los adquirentes falleciesen dentro de ese plazo), se establece una previsión específica respecto a los sujetos pasivos a los que les resulte de aplicación el porcentaje fijo del 95% por sus singulares condiciones personales y económicas señaladas en el apartado anterior de este trabajo, apuntando que perderán la bonificación si transmiten inter vivos su derecho a la vivienda antes de 4 años desde el momento de su adquisición "o si, en dicho plazo, trasladan su empadronamiento a otro domicilio" (art. 6º de la Ordenanza nº 5 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Málaga, publicada en el BOP nº 246 de 29 de diciembre de 2016).

viene a restringir la oferta del mercado inmobiliario. Y más teniendo en cuenta que, en aquellos casos donde no se exija que el adquirente conviviera con el causante (como pasa, por ejemplo, en Segovia), los sujetos pasivos del IIVTNU podrán beneficiarse de tantas bonificaciones como viviendas habituales adquieran de sus familiares directos (a no ser que, como ocurre en Viladecans, se condicione también la bonificación a que el adquirente no dispusiera de otros inmuebles).

Asimismo, considerando la exención de las transmisiones que contempla el art. 105.1.c) del TRLRHL⁷⁵, no tiene mucho sentido que, a consecuencia de las mismas, los ahora transmitentes deban hacer frente a la parte de la cuota tributaria dejada de ingresar por la aplicación de la bonificación junto con los correspondientes intereses de demora, máxime cuando la difícil situación económica de los sujetos pasivos que justifica la mencionada exención del Impuesto es la misma en ambos casos.

Por ello, procede resaltar el acierto de Viladecans en este punto al permitir, con carácter general, el incumplimiento del mencionado requisito si la transmisión de la vivienda se produce a causa de su dación en pago, ejecución hipotecaria u otras operaciones bancarias de similares características⁷⁶, y es que deberían quedar excepcionadas todas las transmisiones forzosas derivadas de la difícil situación de los sujetos pasivos.

De todos modos, teniendo en cuenta que los motivos que pueden justificar la bonificación aquí estudiada ya pueden quedar garantizados mediante los requisitos exigidos al sujeto pasivo en el momento de su adquisición (ya que el abanico de posibilidades al respecto puede ser muy amplio -requiriendo que tuviera su domicilio en la vivienda, que no tuviera otros inmuebles, que no dispusiera de un determinado número de ingresos respecto a su unidad familiar, etc.-), lo más adecuado sería evitar su condicionamiento futuro, tanto por las cuestionables consecuencias que puede conllevar como para simplificar la gestión del Impuesto (y más considerando que las transmisiones de la vivienda que se produzcan una vez transcurrido un año también se encontrarán, en principio, sujetas a tributación).

8. Conclusiones

Con base en el art. 108.4 del TRLRHL, los Ayuntamientos se encuentran habilitados para establecer y regular en sus respectivas ordenanzas fiscales una bonificación en la cuota íntegra del IIVTNU en los casos de adquisición de derechos sobre la vivienda habitual del causante (la cual operará en todos los actos, negocios o contratos que, siendo calificados conforme a su verdadera naturaleza jurídica, tengan la consideración de negocio jurídico *mortis causa* -incluso en aquellos supuestos donde el instituyente no hubiera fallecido-), siempre y cuando no amplíen los sujetos previstos por la norma estatal (los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes -debiendo entenderse también incluidos los parientes afines-) y el porcentaje máximo previsto (del 95%).

No obstante, considerando los motivos que en principio justificaron la incorporación de este beneficio fiscal (el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada -art. 47 de la CE- y el deber de los poderes públicos de proteger social, económica y jurídicamente la familia -art. 39 de la CE-), deberían ampliarse los sujetos previstos por el propio TRLRHL a todos aquellos que pudieran encontrarse en situaciones económicas iguales y objetivamente comparables, como ocurre especialmente con los miembros de las uniones estables de pareja y su necesaria equiparación con

⁷⁵ Al respecto, en relación con la vivienda habitual del deudor hipotecario o del garante del mismo, el mencionado precepto exonera del IIVTNU las transmisiones derivadas de su dación en pago o de su ejecución hipotecaria judicial o notarial, cuando sean para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma contraídas con entidades de crédito o equivalentes.

⁷⁶ Art. 5 de la Ordenanza Fiscal núm. 1.05 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno en sesión celebrada en Viladecans el 29 de noviembre de 2012 (modificada por última vez el 30 de marzo de 2017).

los cónyuges (consiguiendo así el pleno respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria, evitando discriminaciones injustificadas e impidiendo que las ordenanzas fiscales que ya se han pronunciado en este sentido sean susceptibles de extralimitación competencial).

Y es que, justamente en el caso del IIVTNU, carece de todo el sentido y justificación razonable que la única equiparación que se haya realizado al respecto por parte del TRLRHL sea para negar la aplicación de una exención a los contribuyentes (al considerar, en este caso sí, a las parejas de hecho como unidades familiares), prescindiendo de la misma lógica a la hora de aplicarles el resto de beneficios fiscales que derivan exactamente de la misma condición.

De todos modos, lo que sí pueden realizar los entes locales es la restricción de los sujetos previstos con derecho a la citada bonificación, así como añadir requisitos para su procedencia. Sin embargo, la bonificación resultante siempre deberá venir fundamentada en los motivos mencionados u otros fines protegidos por el texto constitucional, ya que quedan prohibidos todos los beneficios fiscales no justificados en objetivos de interés general y los que no resulten proporcionados a los mismos.

Además, deberá respetar en todo caso los principios de justicia tributaria (especialmente por lo que respecta al principio de igualdad), del mismo modo que las diferencias de trato que conlleve deberán superar el triple examen que requiere el TC para no considerar vulnerado el derecho a la igualdad ante la ley reconocido en el art. 14 de la CE (que se trate de situaciones objetivamente comparables, que exista un fin objetivo, razonable y constitucionalmente válido que legitime su trato diferenciado, y que las consecuencias jurídicas derivadas del mismo sean razonables y proporcionales).

Así pues, respetando tales exigencias y sin ampliar los sujetos ni la cuantía máxima prevista por el art. 108.4 del TRLRHL, las entidades locales se encuentran habilitadas para establecer y regular la mencionada bonificación como estimen oportuno, pudiendo reducir los sujetos con derecho a la misma con base en criterios válidos (como pueden ser de capacidad económica o de especial vulnerabilidad), estableciendo uno o varios porcentajes respecto a su cuantía en función de diferentes razones (tanto objetivas -como el valor del suelo- como subjetivas -basadas, por ejemplo, en el nivel de ingresos de la unidad familiar de los sujetos pasivos-), requiriendo la convivencia previa con el causante o exigiendo el mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente durante un determinado período de tiempo.

No obstante, en relación con el requisito de la convivencia, es importante destacar que lo que los Ayuntamientos no podrán realizar en ningún caso es establecer presunciones *iuris et de iure* respecto al contenido del padrón municipal, del mismo modo que, considerando que el fin constitucionalmente protegido que justifica dicha bonificación es el derecho a una vivienda digna y adecuada (en el sentido de no ponerlo en riesgo por tener que hacer frente al pago de la pertinente cuota tributaria), no deberían tenerse en cuenta, respecto al causante y a los propios adquirentes, ni los cambios de residencia temporales (como pueden ser los motivados por estudios o trabajo) ni aquellos permanentes de carácter forzoso (ya fueran por causas de salud o por separación o divorcio).

Y es que, además, si se contemplara la bonificación en tales términos, no sólo se justificaría la discriminación que puede suponer en relación con la adquisición de otras formas de riqueza (especialmente existentes en aquellos supuestos donde los causantes, por su menor capacidad económica, no pudieron obtener una vivienda en propiedad), sino que también quedaría garantizada su proporcionalidad (en el sentido de evitar que los adquirentes pudieran beneficiarse de tantas bonificaciones como viviendas habituales adquirieran -favoreciendo, una vez más, a los ciudadanos con las rentas más elevadas-).

Y todo ello sin olvidar la conveniencia de requerir tal convivencia durante un determinado período de tiempo, evitando de este modo los cambios de residencia fraudulentos con la única finalidad de conseguir una menor tributación.

Asimismo, en tanto que los Ayuntamientos también pueden definir el concepto de vivienda habitual al respecto, también deberían tener en cuenta estas consideraciones a la hora de requerir la residencia del causante en el pertinente inmueble para reconocerle dicha condición, tanto por lo que respecta a los traslados temporales o permanentes justificados como en relación con la presunción *iuris tantum* del contenido del padrón.

Y con el fin de simplificar la gestión del Impuesto, sería sumamente adecuado que también detallaran qué elementos podrán considerarse como parte de la misma (trasteros, garajes, etc.), aunque, si no señalan nada a tal efecto, parece que deberá permitirse una ampliación del concepto estricto de vivienda a todos aquellos elementos vinculados con la misma desde el punto de vista de su configuración registral o partiendo de su consideración unitaria en el tráfico jurídico.

Por último, y aunque nada impide que los Ayuntamientos puedan requerir el mantenimiento de la vivienda en el patrimonio del adquirente durante un determinado período de tiempo (siempre que no deba estar fijado la misma su domicilio habitual), no resulta muy adecuado considerando sus consecuencias, ya que, además de influir en las decisiones económicas de los ciudadanos (vulnerando, en consecuencia, el principio de neutralidad fiscal), se viene a restringir la oferta del mercado inmobiliario. Y más en aquellos casos donde la bonificación no requiera que los adquirentes convivan con el causante o que no dispusieran de otros inmuebles, por cuanto se podrán beneficiar de tantas bonificaciones como viviendas habituales adquieran de sus familiares directos (lo cual, como se señalaba, también supone una discriminación respecto a la adquisición de otras formas de riqueza).

Además, su incumplimiento puede conllevar el pago de la cuota tributaria dejada de ingresar, junto con los correspondientes intereses de demora, en el caso de transmisiones donde, a causa de la difícil situación económica de los sujetos pasivos, se les exonera justamente el pago del IIVTNU (como ocurre en el art. 105.1.c) del TRLRHL), si bien, más allá de contemplar la excepción de dichos supuestos, debería procederse a la supresión de dicha limitación.

Y es que los motivos que pueden justificar la bonificación ya pueden quedar garantizados mediante los requisitos exigidos en el momento de su aplicación (donde el abanico de posibilidades al respecto puede ser muy amplio), por lo que parece que lo más adecuado sería evitar su condicionamiento futuro simplificando, además, la gestión del tributo.

De todos modos, lo que no puede realizarse en ningún caso es el condicionamiento de su aplicación a que en la pertinente vivienda se sitúe el domicilio habitual del adquirente durante un tiempo determinado, ya que, aparte de los principios mencionados y el derecho de igualdad, tampoco pueden vulnerarse los demás derechos y libertades garantizados por la CE y los tratados internacionales (como el derecho a la libre elección de residencia reconocido por el art. 19 de la CE o la libertad de circulación de capitales y personas en la que se fundamenta la UE).

Finalmente, procede resaltar los problemas que plantea la gestión del IIVTNU en aquellos casos en los que, por no haberse materializado la transmisión o constitución del pertinente derecho sobre la vivienda habitual del causante, se liquide a cargo de las herencias yacentes al haber vencido el plazo para su declaración o autoliquidación (por cuanto no podrán aplicarse los beneficios fiscales a los que los auténticos sujetos pasivos, por sus condiciones personales, podrían tener derecho), punto en el que resulta sumamente interesante la propuesta al respecto de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local, en su Informe de 26 de julio de 2017, al considerar que, en tales casos, lo que debe cargarse a la herencia yacente sea un ingreso a cuenta de la liquidación que practicarán en su día los adquirentes (en el momento en el que se produzca la efectiva transmisión o constitución).

9. Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, M.P.: "Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", *Revista española de derecho financiero*, núm. 101, 1999.
- ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUYEYO, J.: *Manual de ingresos de las Corporaciones locales*, El consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 2001.
- BÁEZ MORENO, A.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Crónica tributaria*, núm. 133, 2009.
- BONELL COLMENERO, R.: "Principio de igualdad y deber de contribuir", *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXVIII, núms. 177-208, 2005.
- CALVO ORTEGA, R.: "Obligados tributarios", en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, 2009.
- CAYÓN GALIARDO, A.: "Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 85, 2009.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal*, núm. 40, 1994.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año 31, núm. 4.
- GARCÍA NOVOA, C.: "El futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones: apuntes para una reflexión (II)", *Bolsa de Madrid*, núm. 134, 2004.
- GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, Tecnos, Madrid, 1994.
- HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: "Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales", *Revista boliviana de Derecho*, núm. 19, 2015.
- MANZANO SILVA, M.E.: "La liquidación del IIVTNU ante la herencia yacente", *Tributos locales*, núm. 127, 2016.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000.
- MORENO SERRANO, B.: "Haciendas locales. Bonificación en el IIVTNU por transmisiones mortis causa", *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 1, 2018.
- NIETO MONTERO, J.J.: "Las herencias yacentes como obligados tributarios", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- PLAZA VÁZQUEZ, A.L.: *El valor real tributario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2000.
- QUESADA SANTIUSTE, F.: *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, 2001.

Estudios

Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial

Juan Francisco Romero Rey

Abogado y miembro de la AEDAF

Resumen

En congruencia con el principio de primacía de la normativa comunitaria sobre los ordenamientos nacionales, la labor de interpretación del Ordenamiento Jurídico realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha conformedo una interpretación no restrictiva de la norma de no sujeción al IVA que despliega importantes efectos en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial, contra esta doctrina parece probable que se haya producido una colisión de la vigente regulación de la Ley del I.V.A. española.

Palabras clave

IVA, No sujeción, reestructuración empresarial, rama de actividad.

Recibido el 17-04-2018/Aceptado 5/06/2018

Impact of the Community case-law on VAT in restructuring operations

Abstract

Consistent with the principle of primacy of Community legislation over national systems, the interpretation of the legal order made by the Court of Justice of the European Union has formed a non-restrictive interpretation of the rule of non-subject to VAT that displays important effects in the field of business restructuring operations, against this doctrine it seems likely that there has been a collision of the current regulation of the VAT Law Spanish.

Keywords

Non-subjection, business restructuring operations.

Sumario

1. Introducción
2. Evolución de la jurisprudencia del T.J.U.E. en relación con operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito del IVA.
 - A) Sentencia Zita Modes.
 - B) Sentencia Schriever.
 - C) Requisito de la continuidad de la actividad empresarial por parte del cesionario.
3. Influencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración empresarial.
 - A) Preeminencia del principio de neutralidad impositiva en el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración.
 - B) Sobre la deseable coordinación de los diferentes regímenes impositivos.
 - C) Posible colisión de la regulación de la no sujeción realizada por la ley del IVA con el ordenamiento jurídico comunitario.
4. Conclusiones

1. Introducción

Mucho se ha escrito sobre la figura de la no sujeción al IVA, regulada en nuestro ordenamiento jurídico interno en el artículo 7-1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido¹, que partiendo de un enfoque simplista, ha ido evolucionando hasta la configuración actual, no lejana aunque sutilmente diferente a la que la Ley del Impuesto sobre Sociedades realiza a la hora de definir el concepto de rama de actividad, dentro del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial².

La figura de la no sujeción en el IVA hunde sus raíces en la regulación de la materia realizada inicialmente por la Sexta Directiva³, 77/388/CEE, configuradora del IVA, cuyo principio vertebrador y básico es el de la perseguida neutralidad del gravamen, que ha de materializarse de una forma especialmente intensa en el ámbito de las operaciones dirigidas a la adaptación de las empresas a las volubles circunstancias económicas y del mercado.

Actualmente su regulación en el Derecho Comunitario se encuentra en el artículo 19⁴ de la Directiva 2006/112/CE⁵, que recepciona la regulación inicial que de esta materia hizo el artículo 5-8 de la ya derogada Directiva 77/388/CEE.

En el ámbito de la imposición indirecta, nos encontramos en la actualidad en una situación cada vez más favorable a una amplia y no restrictiva aplicación de la norma de no sujeción al IVA a las operaciones de transmisión de activos y pasivos afectos a unidades empresariales económicas autónomas, derivada de la progresiva flexibilización en la interpretación de esta figura llevada a cabo por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que contrasta con el tratamiento restrictivo introducido recientemente en la norma de transposición española.

El análisis de la evolución jurisprudencial en el ámbito del IVA de esta materia, condensada en una pluralidad de sentencias entre las que destacan las de los asuntos Zita Modes (2003) y Schriever (2011), nos permitirá apreciar la afinidad e imprescindible coordinación de esta figura con los principios rectores del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito de la imposición directa.

1 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, páginas 44247 a 44305 (59 págs.) BOE-A-1992-28740.

2 Regulado en la Capítulo VII del Título VIII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014. BOE-A-2014-12328.

3 Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido; base imponible uniforme. [Disposición derogada] «DOUE» núm. 145, de 23 de junio de 1977, páginas 1 a 40 (40 págs.) DOUE-L-1977-80129.

4 "Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales."

5 DIRECTIVA 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 347, de 11 de diciembre de 2006, páginas 1 a 118 (118 págs.) DOUE-L-2006-82505.

2. Evolución de la jurisprudencia del T.J.U.E. en relación a la a las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito del IVA.

Las diversas manifestaciones del principio de Primacía del Derecho Comunitario⁶ han dejado sentir su influencia en la regulación jurídica de la figura de la no sujeción al IVA definida inicialmente en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva⁷, que es aplicable a las operaciones de transmisión en bloque de los conjuntos de activos afectos a las actividades empresariales en los diferentes ordenamientos internos de los Estados miembros, tanto por la necesidad de transposición del mismo, como por aplicación directa en defecto de ésta.

La labor realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), ha modelado y definido en último término el marco jurídico en el que se desenvolverán las operaciones de reestructuración empresarial.

El estudio de los criterios establecidos por la Jurisprudencia del TJUE resulta absolutamente imprescindible para realizar un correcto enfoque del régimen jurídico-tributario propio de la transmisión de las unidades empresariales en funcionamiento; entre sus sentencias destacan la Sentencia Zita Modes⁸ y la Sentencia Schriever⁹.

A) Sentencia Zita Modes.

La Sentencia Zita Modes enjuicia el caso de una sociedad mercantil luxemburguesa que explotaba una tienda de ropa y vendió sus instalaciones de artículos de moda a otra sociedad no vinculada con aquella llamada Milady. Esta cambió el destino de dichas instalaciones comerciales pasando explotar en las mismas una tienda de perfumes.

La aplicación del régimen de no sujeción al IVA a esta operación de transmisión de activos empresariales fue denegado por las autoridades fiscales luxemburguesas bajo el pretexto de que la entidad adquirente no había continuado con la actividad de la transmitente, ya que según la normativa interna del IVA aplicable a dicho supuesto, la entidad beneficiaria de dicha operación debía continuar con la actividad de la transmitente y además contar con la oportuna autorización administrativa para ejercer su actividad correspondiente, circunstancia ésta que no había sido acreditada por la entidad beneficiaria.

Resulta conveniente destacar en este punto que la normativa interna española del IVA, contemplaba en ese momento una regulación afín a la expuesta, en la que se establecían claras restricciones a la aplicación del mecanismo de la no sujeción.

6 PEREZ ROYO, F., Derecho Financiero y Tributario Parte General. Vigésima Edición. Editorial Aranzadi 2010, pags. 93 y 94. "Las leyes del IVA de cada país deben limitarse en lo esencial a copiar lo que establece la Sexta Directiva (actualmente Directiva 2006/112/CE). Los Estados Miembros disponen solo de un cierto margen de disposición, fundamentalmente para establecer el tipo impositivo aplicable que no puede ser inferior al mínimo fijado en la Directiva...se trata sencillamente de la aplicación del principio general de la Primacía del Derecho Comunitario en las materias que el Tratado reconoce competencia a la Unión."

7 Artículo 5-8). Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.

8 STJUE de fecha 27 de noviembre de 2003, sobre el asunto C-497/2001, Zita Modes Sàrl versus Administration de L'ensregistrement et des domaines (Luxemburg).

9 STJUE de fecha 10 de noviembre de 2011, sobre el asunto C-444/2010, Christel Schriever versus Bundesfinanzhof (Germany).

Así pues, en nuestro ordenamiento interno, al igual que en la regulación de Luxemburgo, se configuraba como un elemento imprescindible para la aplicación del supuesto de no sujeción, que el cesionario continuara con la misma actividad que hasta ese momento había venido desarrollando el cedente, al entenderse que esta circunstancia resultaba necesaria para el cumplimiento del requisito de la continuidad con la personalidad jurídica del transmitente, establecida por la Sexta Directiva en el punto octavo de su artículo cinco (hoy regulado por el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE).

En la Sentencia del caso Zita Modes, el TJUE se posicionó claramente a favor de la eliminación de las restricciones legales a la aplicación de la regla de no sujeción, que los diferentes Estados miembros contemplaban en sus normas de transposición interna.

En nuestro Ordenamiento Jurídico Interno, la Ley 4/2008¹⁰, siguiendo la Jurisprudencia del TJUE modificó la regulación vigente hasta entonces que había sido muy restrictiva en lo que respecta a la aplicación de las reglas de la no sujeción.

El propio Tribunal de Justicia de la UE estableció que las regulaciones legales deberían permitir la aplicación de esta regla de no sujeción a todas las operaciones de naturaleza empresarial en las que se produjera la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos, sin que pudieran establecerse restricciones salvo que, o bien se apreciara un claro riesgo de fraude tributario, o bien se produjera una colisión con el principio de defensa de la competencia, en cuyo caso deberá prevalecer éste último.

De igual modo, ante la carencia de una plasmación normativa homogénea¹¹, el TJUE concretó en esta sentencia la necesidad de realizar una interpretación uniforme, en el ámbito del derecho interno de los diferentes Estados miembros, a la hora de definir el concepto de la transmisión a título oneroso o gratuito, o bajo la forma de sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes, a la luz de la finalidad última perseguida por la referida institución.

Al amparo de lo dispuesto en el artículo 5 de la Sexta Directiva, que define el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA, y en función de su finalidad, el TJUE en la Sentencia Zita Modes determinó las operaciones concretas que caen bajo el amparo de dicha regla, entre las que se encuentra comprendida la transmisión de un establecimiento mercantil y la transmisión de parte de una empresa que goce de autonomía funcional y que se halle constituida por una serie de elementos materiales o inmateriales cuya conjunción constituya o pueda constituir una empresa, o parte de la misma, con capacidad para desarrollar una actividad económica autónoma¹².

Así pues, el análisis de estas conclusiones del TJUE nos lleva a preguntarnos por la afinidad del concepto de *"transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de*

10 Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. «BOE» núm. 310, de 25 de diciembre de 2008, páginas 51998 a 52024 (27 págs.) BOE-A-2008-20802.

11 Esta tesis de la interpretación uniforme del Derecho de la Unión Europea es avalada también por otros pronunciamientos del TJUE entre los que destaca la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2012, asunto C-467/08, Padawan, que en su apartado 32 expone que "según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, se desprende de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de dicha disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar". Ejemplo de ello son, entre otras, las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11; de 19 de septiembre de 2000, Linster, C 287/98, Rec. p. I 6917, apartado 43, y de 2 de abril de 2009, A, C 523/07, Rec. p. I 2805, apartado 34.

12 STJUE Zita Modes ap.27. *"la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica en el sentido de esta Directiva sí podría incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 8, de dicha Directiva"*.

una universalidad total o parcial de bienes" con el de rama de actividad, definido expresamente por la normativa comunitaria de operaciones de reestructuración empresarial¹³.

Nuestra respuesta a dicha cuestión debe ser claramente favorable, aunque con las matizaciones que haremos, ya que a nuestro juicio toda "rama de actividad" encajará en el concepto definido por el TJUE a los efectos del artículo 5-8 de la Sexta Directiva¹⁴.

En la misma línea apuntada se pronuncian de forma expresa los profesores Calderón Carrero y Quintas Seara¹⁵ al exponer que "la definición de las operaciones cubiertas aportada por el TJUE coincide sustancialmente con el concepto de rama de actividad establecido en el art. 2, apartado j), de la Directiva 2009/133/CE12 donde se define como el *"conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios"*.

Pero a nuestro juicio esta posición, debe ser matizada a la luz de la jurisprudencia del TJUE, al ser el concepto de rama de actividad en el ámbito del régimen de diferimiento más restrictivo que el de transmisión a título oneroso o gratuito utilizado por el artículo 5-8 de la Sexta Directiva del IVA.

En este punto se debe destacar que el encaje entre ambas figuras no es simétrico, al no producirse la equivalencia si realizamos la comparativa en ambos sentidos, puesto que no todos los conjuntos de elementos que integran el concepto de la entidad de universalidad de bienes y derechos a los efectos del IVA, podrán a su vez ser considerados como rama de actividad, ya que aquella figura, propia de la Sexta Directiva, podrá estar integrada por realidades más escuetas que este último.

De igual modo, también aparecen destacables diferencias de índole temporal, que despliegan sus efectos en el momento que ha de ser apreciada la concurrencia de dichas circunstancias en los diferentes estadios de la operación de reestructuración empresarial.

A este respecto la normativa del IVA resulta claramente menos exigente que la del régimen de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades, ya que aunque para ambos resultaba importante la existencia de un conjunto ordenado de bienes y derechos en el estadio anterior a la perfección de la operación de reestructuración, sin embargo tras la evolución jurisprudencial del TJUE, en el ámbito del IVA, esta necesidad propia del régimen de diferimiento del IS se diluye siendo a su vez menos exigente con el mantenimiento de la estructura transmitida a posteriori.

Por tanto, resulta evidente el paralelismo y afinidad aunque no coincidencia de las diferentes concepciones jurídicas de ese conjunto empresarial de elementos corporales e incorporeales que utiliza la normativa tributaria comunitaria en sus diferentes manifestaciones¹⁶, a la hora de enfocar estos dinámicos conceptos, siempre presidido por el claro objetivo común de posibilitar la adaptación de las empresas a las condiciones cambiantes del mercado, sin que este régimen jurídico de naturaleza tributaria pueda suponer un elemento de obstaculización o fricción en el desarrollo de dichos esenciales procesos¹⁷.

13 La Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, define la rama de actividad como "el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización de una explotación".

14 La Sentencia Zita Modes define el concepto de universalidad de bienes en su ap 40 al decir: "el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

15 Calderón Carrero y Quintas Seara "El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: la Progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción" Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013, pag 100.

16 En este sentido también se pronuncia la STJUE de 29 de Abril de 2004, asuntos C-137/02, Fax World.

17 Ver Sentencia Zita Modes, ap. 39

No obstante, a nuestro juicio, la mayor contribución de la Sentencia Zita Modes a la definición del marco jurídico de aplicación del artículo 5-8 de la Sexta Directiva, lo constituye la consideración de que no puede limitarse la aplicación de dicho precepto a los casos en los que el beneficiario de la transmisión de esa universalidad total o parcial de bienes y derechos continúe con la misma actividad empresarial que el transmitente, sino que, muy al contrario, admite su aplicación aun en el caso de dedicarlos a otra actividad diferente¹⁸, lo que depara interesantes consecuencias.

Esta consideración de la Sentencia Zita Modes se apoya en la literalidad del citado artículo 5-8 de la Sexta Directiva, que pone su énfasis en la continuidad en la personalidad del transmitente por parte del cedente, lo que es matizado por el TJUE en el sentido de considerar que dicha norma parte de la base de que estos supuestos no pueden ser definidos como el hecho imponible consistente en la entrega de bienes (no entrega) propia del artículo 2-1 de la Sexta Directiva.

Esta norma estableció la regla de la “no entrega” al considerar que no suponía entrega de bienes la transmisión a título oneroso o gratuito de la universalidad total o parcial de un conjunto de bienes y derechos, al suceder el beneficiario en su esfera personal al cedente, englobándose en esta regla por tanto las múltiples formulas en las que se pueden materializar las entregas de bienes y derechos a las entidades mercantiles, lo que conecta directamente con el ámbito en el que se desenvuelven las operaciones de reestructuración empresarial.

Pero el énfasis fundamental que determina la concurrencia de esa sucesión en la personalidad lo pone la jurisprudencia del TJUE en el elemento volitivo, consistente en la apreciación de la intencionalidad que guía al beneficiario de la transmisión, que debe ser ineludiblemente la de continuar con la actividad empresarial, aun cuando sea de diferente naturaleza a la desarrollada anteriormente por el transmitente¹⁹.

En este punto adquieren especial relevancia los elementos subjetivos de carácter interno, a la hora de acreditar la intención de suceder en la personalidad empresarial del transmitente, por lo que según la jurisprudencia apuntada se deberá constatar la existencia de elementos objetivos²⁰ que así lo demuestren de forma indubitada.

Este aspecto subjetivo es donde la configuración jurídica de la no sujeción al IVA y del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito de otros impuestos cobran su mayor relevancia, por lo que a nuestro juicio, a la luz de la jurisprudencia analizada, este elemento subjetivo se configura como el elemento esencial de la conjunción entre ambos regímenes, lo que a la postre garantiza la correcta materialización de la perseguida neutralidad fiscal que ha de guiar la regulación jurídica de estas operaciones.

Por tanto, la Sentencia Zita Modes al reforzar esta exigencia, despliega su influencia incluso más allá del IVA, al complementar todo el ordenamiento fiscal de las operaciones de reestructuración trascendiendo de su ámbito estricto.

En consecuencia, la aplicación conjunta de dichos regímenes fiscales a la transmisión de elementos afectos a actividades económicas en el ámbito propio de las operaciones de reestructuración empresarial precisará de la concurrencia efectiva de esos índices objetivos reveladores de la intencionalidad.

18 Esta tesis es avalada también por otros pronunciamientos del TJUE entre los que destaca la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2012, asunto C-467/08, Padawan, ap.32.

19 Sentencia Zita Modes. ap. 46 “El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión”.

20 Ver Sentencia del TJUE Zita Modes, ap.42, 43 y 44.

No obstante dicha Sentencia, aun sin desmerecer su influencia, no completa a nuestro juicio el tratamiento de dichas operaciones, ya que no precisa el momento oportuno en el que deben de materializarse los elementos objetivos reveladores de dicha voluntariedad.

Nuestra normativa interna reguladora tanto del régimen de diferimiento del IS, como de la no sujeción al IVA, exige la concurrencia de dicha intencionalidad tanto en los estados previos y simultáneos de la perfección de la operación de reestructuración²¹, como también a posteriori.

En consecuencia, la aplicación individual o conjunta de dichos regímenes a la transmisión de los conjuntos de elementos afectos a las actividades económicas en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial precisará de la concurrencia efectiva de estos elementos objetivos que denoten la intencionalidad del adquirente en la continuación de la personalidad del transmitente de forma patente y continua a lo largo de todo el proceso y por supuesto con posterioridad a la ejecución de la operación de reestructuración.

La aplicación de dichos regímenes posee un límite que ha sido definido por la propia Jurisprudencia del TJUE, que encuentra su fundamento en el Principio de Conculcación del Abuso de Derecho del Derecho Comunitario.

Por tanto, aún cuando hayan sido cumplidas de una forma satisfactoria los requisitos analizados, la concurrencia del ánimo de continuar con la actividad empresarial debe mantenerse claramente con posterioridad al momento de producirse la transmisión de la rama de actividad o universalidad total o parcial analizadas.

Los supuestos de venta de existencias o liquidación inmediata de la empresa recibida, indefectiblemente determinarían la privación de ambos regímenes, dado el incumplimiento flagrante de la finalidad para los que fueron creados.

Por último, cabe señalar que la Jurisprudencia del TJUE también se mostró claramente contraria a las exigencias contenidas en las legislaciones fiscales internas en relación a la necesaria autorización de establecimiento de las actividades empresariales del beneficiario de estas operaciones.

En relación a la necesidad de autorización de la actividad, planteada al TJUE, dicha jurisprudencia tenía ya establecido a los efectos de las actividades de seguros²² que un Estado miembro no puede restringir el alcance de una exención del IVA únicamente a las prestaciones efectuadas por operadores autorizados para ejercer la actividad, cuyos elementos patrimoniales afectos sean objeto de transmisión.

Por su parte, la Sentencia Zita Modes, en congruencia con el principio de neutralidad fiscal del IVA y la propia jurisprudencia del TJUE, estableció a este respecto que el régimen administrativo especial de autorización de una determinada actividad no ha de influir en la apreciación de las circunstancias que permitan aplicar al caso concreto el régimen de no sujeción analizado²³.

21 Más intensa será esta exigencia en el ámbito del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración al exigirse por el artículo 76 de la LIS la preexistencia de la rama de actividad en un estadio temporal previo a la ejecución de la operación.

22 Ver Sentencia TJUE, de 25 de febrero de 1999, asunto CPP, C-349/96, Rec. p. I-973.

23 Sentencia Zita Modes, ap 54 dice "la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte de una empresa está, en principio, sujeta al IVA, aunque el cesionario no posea la autorización de establecimiento requerida por el Estado miembro de que se trate para el ejercicio de la actividad económica que este establecimiento o esta parte de una empresa permite desarrollar. cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad conferida por el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva, esta transmisión no puede quedar excluida de la aplicación de la regla de la no entrega por la única razón de que el beneficiario no posea tal autorización.

B) Sentencia Schriever.

Según se ha expuesto, una importante cuestión que se plantea en relación a la apreciación de ese elemento volitivo apuntado, es la referente a la determinación del lapso temporal en el cual deberán permanecer vigentes los elementos intencionales de continuidad de la actividad económica, y sus manifestaciones objetivas que la sentencia Zita Modes ponía de manifiesto.

A la luz de la jurisprudencia analizada resulta obvio que en el periodo inmediato anterior a la ejecución de la operación de transmisión de esta universalidad de bienes y derechos, los estadios preparatorios de la misma deberán tender hacia la materialización de dicho resultado, en cuyo caso no resultará una cuestión espinosa su apreciación, bastando para ello a los efectos del IVA su concreción en el momento de la perfección de la operación bajo los parámetros señalados.

Pero en donde se torna más peliaguda la cuestión, es en su análisis a posteriori, es decir, a la hora de apreciar durante cuánto tiempo deberá mantenerse esta organización empresarial acompañada de esa intencionalidad objetiva, ya que una desmembración estructural inmediata del conjunto transmitido, no digamos su liquidación, originaría una clara transgresión de la finalidad del régimen.

Por contra, la inmutabilidad indefinida del conjunto a nuestro juicio también desvirtuaría la finalidad perseguida, al privar a estas operaciones de la necesaria flexibilidad y agilidad que las caracteriza, derivada del mutable mundo económico en el que se desenvuelven²⁴.

Pues bien, la respuesta a este problema es ofrecida por otra sentencia paradigmática del TJUE, cual es la denominada Schriever, asunto C-444/10, que completa en el campo de la transmisión inmobiliaria la definición que de la materia realizó inicialmente la sentencia Zita Modes antes analizada.

La sentencia Schriever perfecciona las conclusiones extraídas de aquella y adicionalmente complementa y redondea los conceptos analizados, hasta conseguir una evolución lógica, tanto del concepto de universalidad de bienes, como de las características y circunstancias que han de presidir su transmisión, en congruencia con el principio de neutralidad definido por la Sexta Directiva.

Esta sentencia resolvió un caso similar, pero que goza de una mayor complejidad negocial, lo que se traduce en una mayor riqueza de matices en sus conclusiones. Así durante el año 1996 la señora Schriever, residente en Alemania, que venía explotando una tienda minorista de artículos de deporte en unos locales de su propiedad, transmitió mediante compraventa a una sociedad mercantil denominada Sport S. Gmbh las existencias y el equipamiento comercial de su negocio, reservándose la propiedad del local en el que se centraba materialmente la actividad comercial.

En un lapso de tiempo de un mes a dicha transmisión la señora Schriever cedió a la sociedad mercantil compradora el uso del local mediante un contrato de arrendamiento por tiempo indefinido, que incluía una cláusula de resolución que facultaba a ambas partes para instarla dentro de cualquier trimestre de vigencia del contrato.

La transmitente consideró dicha operación como no sujeta al IVA al constituir la transmisión de una universalidad de elementos amparados por la no sujeción dispuesta en el apartado 8 del artículo 5 de la Sexta Directiva, en coherencia con las conclusiones de la Sentencia Zita Modes.

²⁴ En este sentido a la luz de la jurisprudencia analizada no resulta oportuna la determinación de plazos por parte del legislador interno, ya que la pertinencia de la aplicación de la regla de no sujeción estriba en la intencionalidad del beneficiario de continuar con la explotación económica y que deberá ser valorada conforme a un conjunto de elementos objetivos. En consecuencia, el establecimiento de un periodo legal de afección posterior de los bienes y derechos transmitidos a la actividad económica desdibujaría las líneas básicas seguidas por la jurisprudencia del TJUE aun cuando no pueda negarse su influencia como uno de los factores que inciden en la apreciación de la concurrencia de este elemento subjetivo necesario de la intencionalidad.

La sociedad beneficiaria de la transmisión mantuvo el ejercicio de la actividad comercial y el uso del local arrendado bajo el paraguas del contrato de arrendamiento durante un periodo de aproximadamente dos años.

Una vez revisada la transmisión por las autoridades fiscales (Finanzamt), estas consideraron que no se ajustaba a la regulación jurídica interna de Alemania de la no sujeción, ya que no se cumplían las condiciones para considerar dicha transmisión como una universalidad de bienes, al no englobar al inmueble en el que se desarrollaba la actividad, siendo éste un elemento esencial a estos efectos.

La posición administrativa fue rebatida por el Finanzgericht (tribunal de instancia) que dio la razón a la señora Schriever, basado en los argumentos de la efectiva continuidad de la actividad empresarial de comercio de objetos de deporte desarrollada por la entidad mercantil beneficiaria, así como en la inconsistencia e inoperancia de la cláusula de resolución del arrendamiento contenida en el contrato de cesión del uso del local.

Esta resolución inicial fue recurrida por las autoridades fiscales ante el Tribunal Financiero Federal (Bundesfinanzhof), argumentándose adicionalmente que el pacto de resolución del arrendamiento restaba la necesaria solidez a la continuidad de la actividad comercial minorista, que necesitaba inexcusablemente el uso de un local comercial.

El Tribunal Financiero Federal consideró que la transmisión enjuiciada era acorde con su doctrina relativa a la transmisión de negocio, aunque el supuesto enjuiciado careciera de algunos elementos incluidos en la empresa originaria que no aparecían claramente incluidos en la transmisión; ello no tenía por qué privar necesariamente a ésta de la consideración de no sujeta, siempre que el sucesor en la actividad pudiera utilizarlos de forma duradera, aun bajo la cobertura de un negocio jurídico diferente a la compraventa mediante la que se articulaba la operación.

No obstante lo anterior, el Bundesfinanzhof consideró oportuno plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE, dada la singular naturaleza del contrato de arrendamiento planteado, caracterizado por esa posibilidad de resolución cuasi inmediata de la que gozaban ambas partes, lo que podría implicar el incumplimiento de las condiciones exigidas por la propia jurisprudencia del TJUE.

Pues bien, con esta acertada decisión del Tribunal Financiero Federal se permitió al TJUE seguir avanzando en el camino evolutivo referido, orientado en todo momento al despojo de las trabas legales que los ordenamientos internos establecían a la ejecución de las operaciones de reestructuración empresarial, que partiendo de la doctrina sentada por la Sentencia Zita Modes, se realizó de la siguiente manera.

El TJUE enfatizó la necesidad de que el conjunto de los elementos afectos que son objeto de la transmisión deberían ser suficientes para el desarrollo de una actividad económica autónoma, pero matizando la anterior jurisprudencia en el sentido de que habrá de prestarse atención en cada caso concreto a la singular naturaleza de la actividad económica.

Para apreciar o no esta adecuación se habrá de atender a las particulares características de la actividad, de tal forma que si la necesidad de utilización de inmuebles en propiedad no es absolutamente esencial para el desarrollo de la misma, la transmisión podrá encajar en la institución de la no sujeción definida por el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, siempre que la operación considerada en su conjunto permita el uso de dichos inmuebles de ser estos imprescindibles.

En relación al caso particular, el TJUE se manifestó proclive a admitir la fórmula del uso del inmueble por parte del beneficiario bajo un contrato de arrendamiento, manteniendo el cedente la propiedad de este.

Es más, el propio TJUE, se inclinó por un enfoque eminentemente casuístico y pormenorizado, al admitir expresamente la posibilidad de mantener la consideración de transmisión no sujeta incluso

cuando ésta implica el cese del uso de los inmuebles originarios, pudiendo trasladarse el beneficiario a otros diferentes, sin que por ello se pierda tal consideración.

Esta nueva posición del TJUE se configura como un gran paso desde la perspectiva jurídico-tributaria en el camino del allanamiento del camino de las operaciones de reestructuración empresarial, claramente coincidente en sus objetivos con el del régimen de diferimiento en el ámbito de otros impuestos²⁵.

Lo anterior consolida la interpretación de que la institución de la no sujeción, cuando resulta esencial para el desarrollo de una determinada actividad empresarial el uso de inmuebles, admite otras fórmulas de uso diferentes a la propiedad, entre las que se encuentra la cesión en arrendamiento²⁶.

Una postura diferente a la anterior implicaría una clara y arbitraria discriminación entre los propietarios de inmuebles y los arrendatarios de los mismos, que en modo alguno estaría respaldada ni por la literalidad de la Sexta Directiva, ni por su espíritu, según se manifiesta en su apartado 30 al decir que ello *“provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales”*.

En definitiva, se puede concretar este pronunciamiento jurisprudencial en el sentido de que no resulta imprescindible para considerar una operación de transmisión de activos y pasivos afectos a una actividad económica como amparada por lo dispuesto en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, el hecho de que se transmita paralelamente la propiedad de los inmuebles en los que se localizaba originariamente la actividad, siendo posible por tanto acudir a fórmulas alternativas que posibiliten el uso de éstos u otros inmuebles, que sirvan adecuadamente a la consecución de los fines de la actividad empresarial en función de su particular naturaleza.

C) La continuidad de la actividad empresarial por parte del cesionario.

Resulta oportuno en este momento, retomar el análisis de la cuestión planteada al comienzo de este apartado, sobre la necesaria intencionalidad de dar continuidad a la actividad empresarial del cesionario, que tras la Sentencia Zita Modes debía venir respaldada por elementos objetivos²⁷.

Aquí es dónde se puede apreciar un importante avance en la configuración jurídica del enfoque de esta circunstancia en relación a la jurisprudencia anterior, a la que complementa la Sentencia Schriever, ya que según el apartado 45 de esta última, esa voluntad deberá *“interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes....la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma”*.

Es decir, el TJUE realiza un nuevo giro del enfoque de esta cuestión, y no lo hace hacia la exigencia de que concurran circunstancias fácticas que determinen claramente la existencia de esa voluntad de continuar con la actividad empresarial, sino que se orienta hacia una innovadora concepción: la objetiva aptitud del conjunto transmitido para posibilitar el ejercicio de la actividad empresarial concreta.

25 Ver Sentencia Schriever ap.25, 26 y 27.

26 La sentencia Schriever en su apartado 29 expone que *“puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si éste dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate”*.

27 Ver sentencia del TJUE, de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09, X, ap.47.

De materializarse esta objetiva aptitud del conjunto de bienes y derechos transmitidos, desde el punto de vista jurídico determinará inexcusablemente la concurrencia de la requerida actitud empresarial de continuación de la actividad aludida, evitándose con ello la interposición de trabas que dificulten en la práctica la ejecución de estos procesos de reestructuración empresarial.

Será por tanto el análisis posterior, casuístico y pormenorizado de la sucesión de los acontecimientos con trascendencia jurídica el que determinará si en el supuesto concreto se ha materializado o no el requisito de la voluntariedad en la sucesión de la actividad empresarial, o en otro caso, si la liquidación de la misma representa un supuesto de abuso de derecho que no es digno de acogerse al régimen de no sujeción previsto en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, amparado en último término en el principio básico de neutralidad que preside la configuración jurídica del IVA²⁸.

A nuestro juicio, esta doctrina implica que incluso en el caso de que se produzca una precoz desmembración total o parcial de la universalidad de bienes y derechos transmitidos, siempre que ésta se deba a las circunstancias económicas del mercado derivadas de la propia evolución de la actividad empresarial y éstas sean ajenas a la voluntad inicial impulsora del diseño y ejecución de la operación de reestructuración empresarial concretamente considerada, la operación en su conjunto se verá amparada por la figura de la no sujeción analizada.

Ello configura un enfoque innovador del régimen jurídico de estas operaciones de reestructuración que enlaza directamente con los criterios utilizados por la jurisprudencia del TJUE a la hora de configurar el principio comunitario de prohibición del abuso de derecho²⁹ en materia tributaria que caracteriza la regulación comunitaria tras las sentencias Halifax³⁰ y Part Service³¹.

El profesor García Prats³² manifiesta a este respecto que *“las normas del Derecho de la Unión no pueden ser abusadas, cuando lo son, el propio derecho de la Unión cuenta con mecanismos que permiten su contravención...queda en manos de los Estados miembros decidir sobre la correcta estrategia de lucha contra el abuso de las normas tributarias, aunque deben superar los parámetros de compatibilidad con el Ordenamiento de la Unión Europea formulados por el Tribunal de Luxemburgo”* en referencia a la línea más reciente seguida por la Jurisprudencia del TJUE³³.

Se puede concluir, por tanto, que el gran avance conceptual propiciado por esta sentencia, reside en que, a diferencia de la Zita Modes, las circunstancias que configuran la aptitud de la universalidad de bienes para cumplir con esa idoneidad requerida, deben ser apreciadas caso a caso y en el momento de la transmisión, lo que deben en todo caso es hacer factible la continuación de la

28 Ver el apartado 22 de la Sentencia del TJUE, de 29 de marzo de 2012, asunto C-500/10, Belvedere Construzioni.

29 El TJUE reconoce la prohibición del abuso de Derecho como un principio esencial del Ordenamiento de la Unión Europea, el cual posee mecanismos de reacción contra el abuso de Derecho. Fue el propio TJUE el que de forma expresa enfatizó la existencia de dicho principio en la Sentencia Emsland-Starke, caso C-110/99, de 14 de diciembre de 2000. En congruencia con dicha concepción el Derecho de la Unión Europea no puede ser ni alegado ni aplicado de forma fraudulenta.

30 STJUE de 12 de febrero de 2006, en el asunto C-425/06, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise.

31 STJUE de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service srl v. Ministero dell'Economia e delle Finanze.

32 GARCÍA PRATS, F.A. Revista Técnica Tributaria número 110, julio-septiembre 2015, “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias” julio-septiembre 2015, número 110, AEDAF, pag.136.

33 En este sentido se pronuncia igualmente la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, que en el marco de la directiva de Fusiones 90/434/CEE del Consejo, de 20 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros manifiesta en su apartado 50 “Por otra parte, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 68 y 69, y Kofoed, antes citada, apartado 38).”

actividad empresarial, que no tiene por qué ser la desarrollada por el transmitente y además no requiere la identidad de los elementos transmitidos con la organización empresarial preexistente en el transmitente.

Lo anterior determina claramente, desde la perspectiva temporal, que **la aptitud para el desarrollo de la actividad empresarial requerida a ese conjunto de bienes**, derechos y deudas que configuran la universalidad que es objeto de la transmisión, **pueda configurarse a posteriori** a los efectos de la aplicación del régimen de la no sujeción, es decir, en sede del beneficiario.

3. Influencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración empresarial.

A) Preeminencia del principio de neutralidad impositiva en el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración.

Las operaciones de reestructuración empresarial se configuran como negocios jurídicos complejos con un sustrato económico esencial, que persiguen la optimización estructural de la empresa, habitualmente mediante la transmisión de conjuntos de activos y pasivos a otras entidades, o bien, mediante la transmisión de un porcentaje significativo de valores representativos del capital social de entidades, teniendo como contrapartida la entrega de acciones o participaciones a la entidad transmitente o a sus socios, pero con la particularidad de que estas transmisiones patrimoniales solo representan una herramienta de las mismas de carácter instrumental, pero no su objetivo o fin último.

En consonancia con esta peculiar naturaleza y finalidad resulta destacable que la regulación que los diferentes tributos realizan sobre estas operaciones empresariales de reestructuración se encuentra presidida por el principio de neutralidad, por lo que pueden observarse múltiples manifestaciones del mismo en la regulación jurídica comunitaria de esta materia, dado su carácter de fuente primaria de la misma, pero quizás sea en el ámbito del IVA donde ejerza su más intensa influencia.

Este principio que vertebra la regulación del IVA en sus diferentes configuraciones encuentra su máximo exponente, aunque no de forma exclusiva, en la definición y regulación que realizó la Sexta Directiva del régimen de las deducciones (en la actualidad regulado por la Directiva 2006/112/CEE), materializada en el tratamiento técnico-jurídico asignado a la mayor parte de los hechos imponibles por el característico mecanismo de la repercusión-deducción.

Pero el régimen de deducciones no constituye la manifestación exclusiva de dicho principio ya que la Sexta Directiva estableció otra figura que complementa este régimen a la hora de hacer efectiva esa buscada neutralidad impositiva que es aplicable específicamente a las operaciones de transmisión en bloque de activos afectos a las actividades empresariales, cual es la regla de la “no sujeción” analizada anteriormente.

La Jurisprudencia del TJUE, ha reconocido el poderoso efecto económico y financiero que la imposición del IVA, incluso con la aplicación de dicho régimen de deducciones puede llegar a desplegar en el ámbito de la operación de reestructuración empresarial, por lo que ha manifestado que esta injerencia podría ir en contra de la misma esencia del tributo y de sus principios rectores del impuesto.

En este sentido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁴, reconoce que la no sujeción referida, en su conformación como segundo pilar en el que se apoya la materialización de la neutralidad, persigue “facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificando y evitando

³⁴ STJUE de fecha 10 de noviembre de 2011, referente al asunto Chistel Schriever v, asunto C444/2010. bundesfinanzhof (Germany).

sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, repercutiría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado".

Resulta claro pues que la regla de no sujeción resulta imprescindible a la hora de materializar el principio de neutralidad, al complementar la mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido que podemos calificar de "normal", lo que responde desde la óptica del Derecho Comunitario a una doble finalidad:

- a) Por una parte, desde la perspectiva estrictamente económica, se trata de no entorpecer la continuidad de las actividades de naturaleza empresarial que grava el IVA, coincidiendo de esta manera con la directriz básica que guía la regulación en el ámbito del régimen de diferimiento de las operaciones de reestructuración empresarial en el marco de otros tributos.
- b) Por otra parte, desde la perspectiva financiera, tiende a la eliminación del sobrecoste financiero que una imposición "normal" representaría para el adquirente o beneficiario de dichas operaciones de reestructuración empresarial consistentes en la transmisión de un patrimonio de naturaleza estrictamente empresarial, que la aplicación de la técnica de la deducción no eliminaría, con el objetivo de no entorpecerlas con gravámenes, que aun teniendo un corto recorrido temporal, podrían incidir de una manera decisiva en el normal desenvolvimiento de estos procesos de acondicionamiento empresarial a las variables circunstancias que caracterizan al actual dinámico mercado, dado el importante gravamen que pueden suponer en la mayor parte de los casos.

Este enfoque es corroborado por la doctrina científica, así los profesores Calderón Carrero y Quintas Seara³⁵ mantienen que *"la no aplicación de esta regla de no sujeción, podría determinar, en muchas ocasiones, que la operación no se realizase, pues habida cuenta de los tipos de IVA vigentes en los diferentes Estados miembros, resulta sencillo imaginar el impacto en la tesorería del adquirente en transmisiones de cierto valor económico. Así, en el momento de la adquisición del conjunto patrimonial, se produciría una salida "adicional" de tesorería por el importe del impuesto, que no se recuperaría hasta el momento de practicar la deducción del IVA soportado. Precisamente, es en este lapso temporal donde se generan los costes financieros para el adquirente, y que dependerán evidentemente de la cantidad pagada en concepto de IVA, pero también de otros factores como el hecho de que se haya tenido que acudir a financiación externa para acometer la operación."*

B) Sobre la deseable coordinación de los diferentes regímenes impositivos.

En función de lo anterior, resulta claro que este peculiar régimen de no sujeción en el ámbito del IVA, se configura como un complemento básico y esencial del específico régimen de diferimiento del Capítulo VII del Título III de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que ambos tienen su fundamento en la gran influencia derivada de la importancia cuantitativa que supondría para la estabilidad financiera de los operadores económicos la aplicación de los elevados tipos de gravamen³⁶ del IVA que se encuentran vigentes en los países de nuestro entorno³⁷.

No obstante, la coordinación entre ambos regímenes resulta precaria en estos momentos, ya que tras la Sentencia Zita Modes las grietas entre una y otra figura se fueron ensanchando.

35 CALDERON CARRERO y QUINTAS SEARA "El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: la Progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción" Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013, pág. 98.

36 Ver sentencia Schriever ap. 31.

37 En este sentido se pronuncian también SALTO GUGLIERI, J. ROMERO DE LA VEGA, A., "Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y cange de valores" CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010, pág. 732-737.

Así pues, se ha llegado a un estadio en el que las dos figuras referidas, aunque poseen rasgos muy similares en la mayor parte de su extensión, no pueden ser superpuestas de manera coincidente, al ser interpretadas tanto por la ley nacional de los diferentes Estados miembros, como por la doctrina administrativa de los mismos de manera autónoma y diferenciada³⁸.

En la actualidad las principales figuras impositivas de nuestro Ordenamiento Jurídico Interno regulan de forma independiente y descoordinada dichos procesos, todo ello, a pesar de que en un primer momento el criterio administrativo de la propia DGT admitía la identidad entre los conceptos esenciales de rama de actividad y transmisión global o parcial de bienes y derechos utilizados por el IS y el IVA.

La propia Jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha manifestado de forma expresa y clara en el sentido de no considerar extrapolables ambos conceptos³⁹ en pronunciamientos como las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2013 y de 28 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 5081 y RJ 2013, 8148).

El Tribunal Supremo⁴⁰, haciéndose eco de las consecuencias de las Sentencias analizadas del TJUE, subraya las diferencias conceptuales entre una y otra figura al acotar la institución de la no sujeción a la transmisión de un conjunto de elementos que formando parte del patrimonio empresarial del contribuyente constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, pero centrando la concurrencia de esta circunstancia **en sede de la entidad adquirente**, lo que precisa al decir que *"lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada"*, y abunda en este aspecto al manifestar que el TJUE *"considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión de la actividad no estuviera diferenciada"*.

Curiosamente en la actualidad, tras la modificación operada por la Ley 28/2014 de 27 de noviembre en la redacción de la LIVA, se exige la concurrencia de dichas circunstancias en sede de la entidad transmitente.

A nuestro juicio las diferencias más acusadas entre ambas figuras no se deben a la naturaleza o composición del conjunto de elementos que las conforman, que resulta prácticamente coincidente, sino que se producen en la definición de la extensión en ámbito subjetivo de las mismas, concibiéndose por la doctrina administrativa el concepto de rama de actividad de una manera claramente más restrictiva que el correspondiente a la universalidad total o parcial de bienes y derechos propio de la no sujeción al IVA.

A este respecto, la DGT restringe la consideración de rama de actividad a la globalidad del conjunto de elementos afectos conformadores de una misma realidad de negocio en el seno de cada persona (Consulta Vinculante V1945-15, de 19 de junio de 2015)⁴¹, en claro contraste con la amplia y flexible

38 Esta opinión es mantenida por SÁNCHEZ MANZANO, Revista Quincena Fiscal, febrero de 2015, número 4, Lex Nova Thomson Reuters, pag 55.

39 STS de 19 de junio de 2013. FD octavo: "la actual redacción del artículo 71-1º de la ley 37/1992, excluye el concepto tradicional de rama de actividad"

40 Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2013, RJ 2103,5081) fundamento de derecho octavo.

41 La DGT mantiene en el ámbito del régimen de diferimiento propio del I.S. una postura más restrictiva que en el IVA al considerar que "el propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas".

concepción que, tras las sentencia del TJUE analizadas, atribuye a los conjuntos de bienes y derechos con capacidad de funcionamiento autónomo que trasmite en el ámbito de la no sujeción al IVA, que se muestra claramente proclive a la posibilidad de que sean beneficiarios de la misma, simultánea o sucesivamente, una pluralidad de ellos en el seno de una transmisión múltiple operada por una misma persona.

Si bien es cierta esta concepción global del conjunto de elementos atribuida por la doctrina administrativa a la naturaleza de rama de actividad dentro de una misma actividad, en los últimos tiempos dicho enfoque se ha visto matizado en el sentido de permitir la apreciación de diferentes ramas de actividad dentro de una misma actividad económica, siempre que ya se cuente con una organización diferenciada preexistente en sede de la transmitente, lo que conceptualmente acerca⁴² de nuevo al concepto de rama de actividad con la figura de las universalidades o conjuntos de bienes y derechos a los efectos de la no sujeción al IVA analizada.

En este momento resulta oportuno preguntarse por la posible identidad o conexión jurídica que debiera existir entre las figuras analizadas; en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013, adopta nítidamente una posición finalista, al pronunciarse expresamente en su fundamento de derecho octavo sobre la desconexión de la operatividad del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial con respecto a la no sujeción del IVA, en el sentido de admitir la aplicación de esta última con independencia de la improcedencia de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS, en pro del principio de neutralidad con el fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el ahorro de costes financieros que ello implica.

Esta postura encuentra su apoyo en la jurisprudencia comunitaria del TJUE analizada la cual en palabras del propio TS⁴³ *"desconecta su operatividad del régimen especial de reestructuración aclarando que la no sujeción se desentiende del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos"* con la finalidad primordial de *"no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros"*.

La consideración anterior, proclive a la desconexión jurídica de ambas figuras es mantenida por la doctrina mayoritaria, concretamente Sánchez Manzano⁴⁴ se pronuncia en el mismo sentido mantenido por el propio Tribunal Supremo al admitir la posibilidad de aplicación descoordiada de ambas figuras dentro de una misma operación de reestructuración empresarial para la transmisiones de unidades económicas en consideración a la autonomía con que se interpretan los diferentes preceptos y la calificación diferenciada de los hechos imposables sujetos al IVA.

Este autor aclara que el artículo 7-1º de la LIVA, al aludir a transmisiones sin diferenciar el negocio jurídico del cual se derivan, desconecta claramente su operatividad del régimen de diferimiento del IS, y fundamenta su opinión entre otras razones en la propia literalidad del precepto legal referido, que prevé que se aplique dicha institución con independencia del régimen fiscal que resulte de aplicación a dicha transmisión en el ámbito de otros impuestos.

42 Ejemplo de ello es la Consulta Vinculante de la DGT V3115-15, de 16 de octubre de 2015 que a estos efectos refiere que *"El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas"*.

43 STS de 19 de junio de 2013. FD octavo.

44 SANCHEZ MANZANO, J.D., Quincena Fiscal, "Regla de la Proporcionalidad como rasgo caracterizador de la escisión desde la óptica fiscal" febrero de 2015, núm. 4, pag 55.

En este sentido, descendiendo de la pura elucubración teórica a la práctica habitual de la empresa, resulta fácil percibir el gran impacto y desequilibrio que ello podría suponer en la tesorería de una empresa beneficiaria del régimen de diferimiento propio de estas operaciones, que se viera sometida a un tipo de gravamen del veintiuno por ciento sobre el valor de sus activos, aun cuando no fuera lejano el horizonte temporal de recuperación de la cuota tributaria devengada por dicha transmisión del patrimonio empresarial, dado su significativo valor patrimonial relativo.

De no aplicarse esta regla a estas operaciones traslativas del dominio del patrimonio empresarial, en el momento de producirse dicha transmisión la empresa beneficiaria se vería obligada a sufrir una salida efectiva de tesorería en una cuantía equivalente al importe de la cuota del impuesto referida, que no podría recuperarse hasta el momento en el que, según las normas de gestión del impuesto, fuera posible practicar la devolución de las cuotas del IVA soportado por la vía de la deducción dada su elevada cuantía en relación al volumen de las operaciones ordinarias de la empresa.

En la práctica, dentro de nuestro sistema tributario, salvo que la empresa beneficiaria estuviera acogida al sistema del REDEME⁴⁵, el horizonte de recuperación de la cuota tributaria generada por el IVA se alargaría en el mejor de los casos a un periodo de varios meses con las consiguientes cargas financieras y tensiones de tesorería que ello generaría, suponiendo en cualquier caso y de forma evidente un lastre muy significativo, quizás insostenible, para el desarrollo del proyecto de negocio de la empresa receptora del patrimonio transmitido, lo que colisionaría frontalmente con el común principio de neutralidad que arroja la regulación de estas operaciones de reestructuración y la jurisprudencia del TJUE analizada.

En consecuencia, estas operaciones, consistentes en la transmisión de un conjunto de bienes y derechos pero que tienen una finalidad diferente y trascendente, en atención al referido principio no podrán ser definidas en ningún caso por la norma legal interna, en congruencia con la jurisprudencia comunitaria analizada, como una operación englobada dentro del hecho imponible como entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

A nuestro juicio esta apreciación también debería definir de manera coincidente la aplicación a las mismas operaciones del régimen de diferimiento propio del I.S., en cumplimiento, tanto del referido principio de neutralidad, como de la aspiración contenida en el artículo 31 de nuestra Constitución tendente a la consecución del sistema tributario coordinado y justo, el cual obviamente debería definirse de forma armonizada tanto desde la perspectiva de los principios comunes, como también de sus posibles efectos, máxime cuando los mismos se despliegan en una materia de tan clara raigambre económica.

45 Régimen Especial de Devolución Mensual del IVA. Regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; según la modificación introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, así como debido a las modificaciones incorporadas al Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Mediante este régimen especial los sujetos pasivos del IVA pueden obtener la devolución del IVA mensualmente en vez de anualmente, como ocurre en el régimen general de este impuesto.

Este régimen es aplicable a las empresas que tienen un gran volumen de operaciones (grandes empresas, exportadores, exportadores grandes empresas), pudiendo las pymes acogerse al mismo de manera voluntaria.

La ventaja principal de este sistema de devolución mensual del IVA es que las empresas pueden solicitar y obtener la devolución del IVA sin tener que esperar a que acabe el año. De esta manera se reduce el coste financiero derivado de la mecánica de gestión del IVA pudiendo incorporar a sus inversiones esas tesorerías devueltas. En palabras de la propia AEAT "Con este nuevo sistema se pretende evitar el coste financiero que representaba el diferimiento en la percepción de las devoluciones, especialmente en aquellos periodos de declaración en los que se habían realizado fuertes inversiones o bien cuando se tiene la intención de comenzar el ejercicio de una actividad empresarial o profesional".

Sin perjuicio de la preeminente posición jurisprudencial y doctrinal afín a la configuración jurídica desconectada de ambos regímenes, nuestra opinión es compartida por parte de la doctrina científica, entre la que destacan Salto Guglieri y Romero de la Vega⁴⁶, ya que a su juicio esta regla remite plenamente a las operaciones de reestructuración empresarial previstas en el título VIII del Capítulo VII del la LIS, y no solo a la mayor parte de las fusiones, sino al resto de las mismas siempre que lo transmitido sean ramas de actividad.

Según estos autores solamente quedarán excluidas de la aplicación del régimen de la no sujeción las transmisiones y aportaciones de elementos que no tengan la consideración de ramas de actividad, como es el caso de algunas escisiones financieras, canjes de valores y aportaciones no dinerarias de elementos aislados.

No obstante, a nuestro juicio debería materializarse de forma expresa una mayor coordinación jurídica entre ambos preceptos normativos, con el fin de definir un marco más favorable a la normal aplicación coordinada de ambos regímenes a estos procesos de adaptación empresarial, lo que derivaría en un cumplimiento más ajustado y perfecto del común principio de neutralidad económica que guía ambas instituciones.

Por tanto, aun admitiendo la autonomía propia de sus ámbitos normativos, sería deseable el reforzamiento jurídico de un límite común que permita la aplicación coordinada de ambas figuras que bien podría ceñirse, en función de la Jurisprudencia del TJUE analizada, al respeto al principio de defensa de la competencia y su enlace con el principio de prohibición de abuso del Derecho Comunitario en materia fiscal que actúe como frontera a la aplicación conjunta de las mismas⁴⁷.

C) Posible colisión de la regulación de la no sujeción realizada por la ley del iva con el ordenamiento jurídico comunitario.

Por otra parte y según hemos apuntado, en este momento la principal manifestación de esta regla de no sujeción en nuestro Derecho Interno se encuentra recogida en el punto 1 del artículo 7 de la Ley del IVA., en virtud de la redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que establece un nuevo tratamiento "al amparo de la jurisprudencia del TJUE" analizada, cuando se produce la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos afectos a la actividad económica del transmitente al disponer que *"no estarán sujetas al impuesto: La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios"*.

Por tanto, en la actualidad, tras la modificación operada por la Ley 28/2014 de 27 de noviembre en la redacción de la Ley del IVA, se exige la concurrencia de dichas condiciones ya **en sede de la transmitente**.

Pues bien, este nuevo enfoque que ha sido introducido en esta materia por esta modificación legal, referente a la determinación del momento en el que han de ser tenidas en cuenta la concurrencia de las circunstancias configuradoras del conjunto de bienes y derechos con capacidad de funcionamiento autónomo que determinan la no sujeción analizada no puede escapar a nuestro análisis en relación a la transposición normativa de esta figura.

46 SALTO GUGLIERI, J. ROMERO DE LA VEGA, A., "Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y cange de valores" CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010, pag 732.

47 Esta posición también es mantenida por el profesor Menéndez García en su artículo "realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores con fines de fraude o evasión fiscal": Clausula antiabuso comunitaria y artículo 110-2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Número 14/2000.

Según la nueva redacción del precepto, las circunstancias propias de la universalidad de bienes y derechos habrán de materializarse en el momento previo a la transmisión de dicho conjunto, al exigirse que ésta goce de entidad independiente ya en sede del transmitente, lo que vuelve a asimilar su tratamiento jurídico al régimen jurídico asignado por la doctrina administrativa al concepto de rama de actividad.

Sin embargo, a nuestro juicio esta nueva exigencia temporal puede resultar contraria al Derecho de la Unión, ya que en palabras del propio Tribunal Supremo la jurisprudencia del TJUE, recogida en sentencias como la analizada de 27 de noviembre de 2003 (Zita Modes) y en otras posteriores, entre las que destaca la de 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Fax World, que obligaron a modificar la propia LIVA, *"considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada"*⁴⁸.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo claramente aboga, con apoyo en la jurisprudencia comunitaria analizada, por la tesis de que las circunstancias que definen el conjunto como óptimo para la continuidad de una actividad empresarial se tienen que dar a posteriori, en sede del adquirente, por lo que no podrán ser exigidas a priori.

Esta postura es corroborada también por otros pronunciamientos del propio TS entre los que destacan las sentencias de 13 de febrero de 2007 que en su fundamento de derecho quinto destaca con apoyo en la jurisprudencia comunitaria que para que pueda aplicarse la no sujeción basta *"la transmisión de un conjunto de activos y pasivos...capaz de funcionar por sus propios medios, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma"* ya que lo relevante es que *"haya continuidad en el patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial"*.

Este enfoque es reforzado por las conclusiones extraídas por el Tribunal Supremo de la Sentencia Schriever, que han sido enfatizadas por la STS de 28 de noviembre de 2013 (FD 5ª), en el sentido de que no es necesario que la universalidad de bienes objeto de la transmisión esté ya conformada orgánicamente en el transmitente con carácter previo, sino que es suficiente el que dicho conjunto pueda funcionar adecuadamente en sede del adquirente.

En este punto resulta interesante recordar las consecuencias que podemos extraer de la Sentencia Schriever en relación al giro introducido por ésta en el enfoque jurídico de esta cuestión, que desconecta de la exigencia (de la Sentencia Zita Modes) de la concurrencia de circunstancias objetivas que determinaran la existencia de la voluntad de continuar con la actividad empresarial (que podría ser incluso distinta), orientándose en lo sucesivo a la objetiva aptitud del conjunto transmitido para posibilitar el ejercicio de una actividad empresarial concreta.

Según esta sentencia, esta "objetiva aptitud" del conjunto de bienes y derechos transmitidos determinará por sí misma y de forma inexcusablemente la concurrencia de la requerida "actitud empresarial" de continuación de la actividad requerida por la Directiva, evitándose al mismo tiempo con ello la interposición de trabas que dificulten en la práctica la ejecución de estos delicados procesos de evolución empresarial.

Todo lo anterior nos hace llegar a la conclusión de que puede existir una más que posible colisión entre la nueva redacción del párrafo primero del artículo 7-1 de la LIVA, introducida por la Ley 28/2014, con el Ordenamiento Jurídico Comunitario, al exigir ésta de forma expresa la materialización y concurrencia de las circunstancias objetivas de configuración de la universalidad de bienes y derechos con carácter previo a la transmisión, es decir, ya en sede del transmitente, en clara contradicción con el principio de preeminencia del Derecho Comunitario.

48 STS de 19 de junio de 2013. FD octavo: "la actual redacción del artículo 71-1º de la ley 37/1992, excluye el concepto tradicional de rama de actividad".

Esta conclusión, en función de lo expuesto anteriormente, nos lleva a enfatizar la deseable extrapolación de sus efectos también al régimen propio de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades, concretamente al concepto de rama de actividad, en función de la identidad de sus principios rectores y de los vitales efectos económicos perseguidos, que a pesar de la proclamada independencia jurídica guían a ambas regulaciones.

4. Conclusiones

Los iniciales escollos planteados en el camino de la aplicación de la regla de no sujeción a las operaciones de reestructuración, derivados de la falta de identidad de la naturaleza de la actividad empresarial o de la parcialidad de la transmisión del conjunto de bienes y derechos a favor del adquirente, han ido allanándose paulatinamente por la Jurisprudencia del TJUE.

Esta labor ha estado orientada por la ineludible necesidad de eliminar los obstáculos jurídicos de carácter tributario a estos vitales e imprescindibles procesos de evolución empresarial, limándose las restricciones a la aplicación de dicha regla, en coordinación con los parámetros de aplicación del régimen fiscal de diferimiento propio de la imposición directa.

La Jurisprudencia del TJUE ha modulado en el ámbito del IVA la definición de las características y circunstancias debe poseer ese conjunto de bienes y derechos que se define bajo el concepto de “universalidad total o parcial de bienes”, y que es tomado por la normativa del IVA para establecer la posibilidad de aplicación de la norma de no sujeción en el marco de las operaciones de transmisión de activos de naturaleza empresarial, por lo que en la actualidad resulta más amplio que el de rama de actividad considerado por el Derecho Comunitario en relación a las operaciones de reestructuración empresarial derivadas de la Directiva 2009/133/CE de Fusiones, en el ámbito de la imposición directa.

En estos momentos los límites comunes a la aplicación de ambos regímenes se encuentran, o bien en la apreciación del riesgo de fraude tributario, o bien en la colisión con el principio de defensa de la competencia, en cuyo caso deberá prevalecer ésta, enlazando directamente con el principio de prohibición de abuso del Derecho Comunitario en materia fiscal.

No obstante lo anterior, sería deseable que ambas instituciones recibieran un tratamiento jurídico uniforme y conceptualmente coincidente en el ámbito de las operaciones de reestructuración, puesto que son aplicadas en la mayor parte de los casos de forma simultánea a una misma realidad económica en el ámbito de estas esenciales operaciones de adaptación empresarial, ya que en la actualidad se producen nítidos desajustes en las regulaciones internas de los Estados miembros que pueden resultar contrarios tanto al principio de neutralidad analizado, como a la aspiración constitucional de la necesaria coordinación del Sistema Tributario.

Como conclusión final resulta obligado destacar que puede existir una posible colisión entre la actual redacción del párrafo primero del artículo 7-1 de la LIVA con el Ordenamiento Jurídico Comunitario, al exigirse por aquella la concurrencia de las circunstancias objetivas de configuración de la universalidad de bienes y derechos con carácter previo a la transmisión, en clara contradicción con la posición del TJUE.

5. Bibliografía

- ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, Régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial y propuestas de la AEDAF. Análisis crítico de la actual normativa con el objetivo de reforzar la seguridad jurídica”.

- CALDERON CARRERO J.M. y QUINTAS SEARA A. "El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción" Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013.
- GARCIA PRATS, F.A. Revista Técnica Tributaria, "Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias" julio-septiembre 2015, número 110, AEDAF.
- MARTIN JIMENEZ A.J. Revista Quincena Fiscal, "Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea", septiembre de 2012, número 7, Lex Nova Thomson Reuters.
- MENEDEZ GARCIA, G. "realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores con fines de fraude o evasión fiscal": Clausula antiabuso comunitaria y artículo 110-2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Número 14/2000.
- PEREZ ROYO, F., Derecho Financiero y Tributario Parte General. Vigésima Edición. Editorial Aranzadi 2010.
- SALTO GUGLIERI, J. y ROMERO DE LA VEGA, A., "Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y cange de valores" CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010.
- SANCHEZ MANZANO, J.D., Revista Quincena Fiscal, "Regla de la Proporcionalidad como rasgo caracterizador de la escisión desde la óptica fiscal" febrero de 2015, número 4, Lex Nova Thomson Reuters.
- SANCHEZ MANZANO, J.D., Revista Quincena Fiscal, "La cesión global de activo y del pasivo. Su posibilidad de inserción en el régimen fiscal de la reestructuración empresarial a la luz de la rica polémica generada en el Derecho Mercantil en torno al ecasillamiento de la operación", febrero de 2014, número 4, Lex Nova Thomson Reuters.

Análisis y comentario de las recientes modificaciones introducidas en la normativa reglamentaria de la imposición indirecta.

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli

Profesor Titular Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

Resumen

Mediante el **Real Decreto 1075/2017**, de 29 de diciembre, se han introducido en nuestro sistema tributario medidas fiscales que implican hasta catorce modificaciones normativas, con efectos desde el 1 de enero de 2018. Ciertamente, resultaba necesario que el legislador actualizara la normativa reglamentaria reguladora de la imposición indirecta, sobre todo, en aras del principio de legalidad, pieza medular del ordenamiento jurídico de cualquier Estado que se precie realmente de ser un *Estado de Derecho*. Pero, en ningún caso puede orillarse el respeto al principio de seguridad jurídica, de modo que debe procurarse por el legislador que los impuestos sean claros, justos, conocidos y duraderos. En general, tales reformas afectan a la gestión y procedimientos tributarios. Y, en particular, se actualiza la normativa hasta ahora vigente para adecuarla a la realidad económica y social existente.

Tres son los fines perseguidos por el legislador con la publicación del Real Decreto a comentar, a saber: adecuación de las normas reglamentarias modificadas a la normativa legal en vigor; aclaración del contenido de diversos artículos; agilización de la gestión, con reducción de obligaciones administrativas.

Se modifican los Reglamentos reguladores de los impuestos indirectos siguientes: Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD); Impuestos Especiales (I.E.E.); e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (aprobado por el RD 1042/2013, de 27 de diciembre).

Pero, el RD 1075/2017 también reforma el Reglamento de Facturación (RD 1619/2012, de 30 de noviembre), estrechamente vinculado a ciertas figuras de la imposición indirecta.

Palabras clave

Real Decreto 1075/2017, Modificación Reglamentos imposición indirecta, Reglamento facturación.

Recibido el 22-02-2018/ Aceptado el 5-06-2018

Analysis and commentary on the amendments to the indirect taxation regulations.

Abstract

Through Royal Decree 1075/2017, of December 29, fiscal measures have been introduced in our tax system that imply up to fourteen regulatory modifications, effective as of January 1, 2018.

Certainly, it was necessary for the legislator to update the regulatory regulations of indirect taxation, especially for the sake of the principle of legality, a core piece of the legal system of any State that truly boasts of being a State of Law. But in no case can respect be respected to the principle of legal security, so that the legislator must ensure that taxes are clear, fair, known and durable.

In general, such reforms affect tax management and procedures. And, in particular, the legislation up to now in force is updated to adapt it to the existing economic and social reality.

There are three purposes pursued by the legislator with the publication of the Royal Decree to be commented, namely: adaptation of the amended regulatory standards to the current legal regulations; clarification of the content of various articles; streamlining of management, with reduction of administrative obligations.

The regulations governing the following indirect taxes are modified: Value Added Tax (VAT); Tax on Patrimonial Transmissions and Documented Legal Acts (ITP-AJD); Special Taxes (II.EE.); and Tax on Fluorinated Greenhouse Gases (approved by RD 1042/2013, of December 27).

But, RD 1075/2017 also reforms the Billing Regulation (RD 1619/2012, of November 30), closely linked to certain figures of indirect taxation.

Keywords

Royal Decree 1075/2017, Modification of indirect tax regulations, Billing regulation.

Sumario

1. Introducción.
2. Modificación del reglamento del IVA (RD 1624/1992).
 - 2.1 Régimen especial del grupo de entidades.
 - 2.2 Autorizaciones en relación con los libros registro del IVA.
 - 2.3 Procedimiento de devolución del IVA a viajeros.
 - 2.4 Sistema de suministro inmediato de información.
 - 2.5 Rectificaciones registrales.
 - 2.6 Diferimiento de la recaudación del IVA en las importaciones.
3. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RD 828/1995).
 - 3.1 Autoliquidación y pago de las operaciones continuadas de adquisición de cualquier tipo de bienes muebles a particulares por empresarios y profesionales para su incorporación a sus actividades económicas.
 - 3.2 Medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto ante la oficina gestora competente.
4. Modificación del Reglamento sobre Impuestos Especiales (RD 1165/1995).
 - 4.1 Introducción.
 - 4.2 Normas generales de circulación y control de establecimientos.
 - 4.3 Creación de un procedimiento de control informatizado para el sistema de ventas en ruta.
 - 4.4 Obligación de llevanza a través de la sede electrónica de la AEAT de los libros de contabilidad.
 - 4.5 Adaptación normativa a los nuevos procesos industriales y comerciales. Simplificación de procedimientos y reducción de formalidades.
 - 4.6 Establecimiento de un nuevo sistema de precintas para las bebidas derivadas.
 - 4.7 Normas específicas de control.
5. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero (RD 1042/2013).
 - 5.1 Introducción.
 - 5.2 Lugar de conservación del libro registro de existencias.
 - 5.3 Supresión de la obligación de aportar una comunicación o declaración suscrita para la obtención de exenciones.

6. Modificación del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012).
 - 6.1 Procedimientos específicos de rectificación de facturas autorizados por el Departamento de Gestión tributaria.
 - 6.2 Plazo de remisión de las facturas rectificativas.
 - 6.3 Facturación por agencias de viaje.

1. Introducción.

En el último Consejo de Ministros del año 2017, celebrado el 29 de diciembre, se aprobó el **Real Decreto 1075/2017**, de 29 de diciembre¹. A través de dicha norma se han introducido en nuestro sistema tributario medidas fiscales que implican hasta catorce modificaciones normativas, con efectos desde el 1 de enero de 2018.

Ciertamente, resultaba necesario que el legislador actualizara la normativa reglamentaria reguladora de la imposición indirecta, sobre todo, en aras del principio de legalidad, pieza medular del ordenamiento jurídico de cualquier Estado que se precie realmente de ser un *Estado de Derecho*. Pero, en ningún caso puede orillarse la observancia del **principio de seguridad jurídica (art. 9.3 Constitución española)**, de modo que se atienda a las sabias palabras del llamado padre del liberalismo económico, el escocés Adam SMITH, quien ya en el siglo XVIII escribió que *los impuestos han de ser claros, justos y conocidos*². Amén, añadiríamos nosotros, de duraderos, para lograr una mínima planificación de nuestra actividad.

No en vano, el **art. 9.2 Ley 58/2003, General Tributaria** al referirse a la **publicidad** de las normas dispone que *Las Leyes y Reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas*.

También en el **art. 9.1 LGT**, al exigir que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deben mencionarlo expresamente en el título y en la rúbrica de los preceptos en que se articulen.

Y, en fin, el **art. 85.2 a)** del mismo texto legal conforme al cual se ordena al Ministerio de Hacienda la difusión anual (dentro del primer trimestre del año) de los textos actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria, en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en todo el año precedente³.

Así las cosas, reformados un buen puñado de reglamentos y publicados oficialmente estos, corresponde a los expertos (abogados tributaristas, asesores fiscales, economistas, gestores

1 BOE núm. 317, de 30 de diciembre de 2017.

2 ADAM, Smith. *La riqueza de las naciones*. Alianza editorial. 2011.

3 Respecto a la estabilidad del sistema tributario, el estudio *Propuestas CEOE para la Reforma Fiscal*, de febrero de 2014, considera la inexistencia de un marco estable como una de las deficiencias del sistema tributario español. Como señala la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), las modificaciones normativas, muchas no esperadas, con entrada en vigor inmediata, afectando en muchas ocasiones a decisiones de inversión ya tomadas, provocan una **falta de seguridad jurídica** que provoca la reducción de la competitividad de las empresas y perjudica la inversión futura que desconfiará de cualquier medida o incentivo que se adopte por cuanto no tendrá seguridad en que permanezca estable en el tiempo.

En el estudio titulado *La percepción de las Grandes Empresas sobre el sistema tributario español*, Informe de resultados (Fundación Impuestos y Competitividad-FIC/Universidad Pontificia de Comillas, ICAI/ICADE. Unidad de Investigación y Estudios Sociales. Madrid. 2012), se concluye que es criterio generalizado el que el sistema tributario es enormemente cambiante.

El 78 por 100 de los entrevistados en dicha investigación considera que el grado de estabilidad de las normas fiscales españolas es poco o ninguno. Algún entrevistado considera que el bajo nivel de seguridad se debe a los criterios administrativos cambiantes, a la no aplicación por la inspección y también al nivel cambiante de la normativa.

Respecto a los tiempos de los operadores para adaptarse a los cambios de la normativa tributaria, el 81,25% de los encuestados encuentra insuficientes los plazos para que los contribuyentes puedan adaptarse a los cambios de las nuevas normativas.

Y en el estudio titulado *Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica*, encargado por la Fundación Impuestos y Competitividad (FIC 2014), se propone asegurar que los cambios normativos se adopten con suficiente antelación a su entrada en vigor, de forma que permita a los contribuyentes una adecuada adaptación a los mismos y su incorporación a la planificación empresarial.

Vid. Ana María JUAN LOZANO, A.Mª. y FUSTER ASENCIO, C. "Buena Administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad" Universitat de València. Instituto de Estudios Fiscales (IEF) Documento n. 05/2016, págs. 95 y ss.

tributarios y profesores de universidad), analizar, desbrozar y explicar a los pacientes y sufridos obligados tributarios el alcance y contenido de las modificaciones operadas, con especial énfasis en las novedades introducidas por la norma reglamentaria⁴.

Pues bien. En general, tales reformas afectan a la gestión y procedimientos tributarios. Y, en particular, se actualiza la normativa hasta ahora vigente para adecuarla a la realidad económica y social existente.

Tres son los fines perseguidos por el legislador con la publicación del Real Decreto que se analiza, a saber: adecuación de las normas reglamentarias modificadas a la normativa legal en vigor; aclaración del contenido de diversos artículos; agilización de la gestión, con reducción de obligaciones administrativas.

Se modifican los Reglamentos reguladores de los impuestos indirectos siguientes: Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD); Impuestos Especiales (I.I.EE.); e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (aprobado por el **RD 1042/2013**, de 27 de diciembre).

Pero, el **RD 1075/2017** también reforma el Reglamento de Facturación (**RD 1619/2012**, de 30 de noviembre), estrechamente vinculado a importantes figuras de la imposición indirecta; Reglamento sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales (**RD 3485/2000**, de 29 de diciembre); y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (**RD 1065/2007**, de 27 de julio).

2. Modificación del Reglamento del IVA (RD 1624/1992).

Son diversas las materias afectadas por las modificaciones introducidas por el **RD 1075/2017**. Su examen se realiza a continuación.

2.1 Régimen especial del grupo de entidades (art. 61 sexies).

La reforma normativa introducida en el régimen especial de IVA del grupo de entidades obedece a la necesidad de adaptar la regulación de dicho régimen a la modificación operada en el **art. 150 LGT** (en virtud de la **Ley 34/2015**), mediante la que se posibilita la interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración en actuaciones de comprobación tributaria, y las especialidades del procedimiento inspector previstas para las entidades integradas en un grupo de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades contempladas en el **art. 195 Reglamento de gestión e inspección tributaria (Real Decreto 1065/2007)**.

Así, el **RD 1075/2017** modifica en diversos aspectos el régimen de control de los sujetos pasivos acogidos a este régimen del IVA adecuándolo a la nueva regulación meritada de la LGT, relativa a las actuaciones de comprobación tributaria en el ámbito de las entidades que integran el grupo.

4 En este sentido, entendemos que, en Derecho, la capacidad analítica -consustancial con la actividad hermenéutica- debe partir siempre -como base ineludible- de la existencia de unas normas jurídicas, discerniendo después acerca de cuál es el sentido de las mismas para así, finalmente, poder determinar con acierto su correcta aplicación.

Vid. LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Ed. Ariel. Barcelona. 1994, págs. 272 a 275.

2.2 Autorizaciones en relación con los libros registro del IVA (art. 62.5).

El RD 1075/2017 reafirma la facultad del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de autorizar la sustitución de los libros registro del IVA (cualquiera que sea la forma en que se lleven) por sistemas de registro distintos.

Se introduce la posibilidad de que dicho órgano administrativo pueda autorizar -mediante las comprobaciones que considere necesarias- que el contenido de los libros registro de facturas emitidas y recibidas sea menor que el previsto en el art. 63.3 y 4 del **Reglamento IVA** para todo empresario o profesional, o que se establezcan condiciones distintas de las fijadas en el art. 63. 4 y 5 del mismo texto reglamentario para la confección de asientos resúmenes.

Se otorgan, pues, unas facultades discrecionales a los órganos gestores de la Administración tributaria, en cuyo ejercicio tendrán en cuenta las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o las condiciones técnicas de expedición de las facturas, justificantes contables y documentos de Aduanas que obstaculicen la consignación de tales menciones e información.

Finalmente, se prevé la revocación (suficientemente motivada, es obvio, pese a que la dicción de la norma reglamentaria no lo indique) de estas autorizaciones en cualquier momento.

2.3 Procedimiento de devolución del IVA a viajeros (art. 9.1, 2º b).

Respecto a la exención que pueden solicitar los viajeros respecto a exportaciones, se reforman algunas cuestiones del procedimiento⁵.

Así, con la intención de asistir al denominado "turismo de compras", y aprovechando el adelanto y simplificación que ha implicado el sistema electrónico (*documento electrónico de reembolso*) para la tramitación de estas devoluciones, con efectos desde el 1 de enero de 2019, este sistema, que tenía carácter optativo hasta ahora, se convierte en obligatorio. Por consiguiente, se impone el deber de utilizar el documento electrónico de reembolso en materia de devolución de viajeros para todo empresario o profesional.

De este modo, los viajeros deberán remitir a los proveedores el documento electrónico de reembolso que fue visado por la Administración aduanera. Sin embargo, esta obligación sólo será exigible a partir de 1º de enero de 2019, pudiendo ser suficiente, durante el año 2018, el envío de la factura.

Por tanto, durante el ejercicio 2018, será válido tanto el envío de la factura, como la del documento electrónico.

Es importante señalar que se elimina el importe mínimo de 90,15 euros, para poder reclamar la exención.

Se insiste en que esta novedad solo tendrá eficacia a partir del 1 de enero de 2019 (para ello se incluye una **disposición transitoria 6ª** en el texto del **Reglamento IVA**). Así pues, a lo largo de 2018 subsistirá simultáneamente el procedimiento tradicional de la factura expedida por el proveedor y el sistema electrónico, con lo que se pretende facilitar la adaptación de los empresarios que no hubieran aplicado este mecanismo de devolución a este nuevo documento electrónico de reembolso.

⁵ Cfr. DE MIGUEL CANUTO, E. "Las ventas a distancia transfronterizas en el Impuesto sobre el Valor Añadido". Carta tributaria. Revista de opinión, nº 23. 2017, págs. 23-37.

2.4 Sistema de suministro inmediato de información (arts. 63, 64, 69 bis y 71).

El RD 1075/2017 introduce una serie de modificaciones en el **Reglamento de IVA** con el fin de adaptarlo al nuevo sistema de llevanza de libros registro del impuesto a través de la Sede Electrónica de la AEAT.

Con carácter general, se introducen medidas tendentes a facilitar al contribuyente la adopción de este nuevo sistema (SII), a saber:

- a) La AEAT podrá autorizar, en ciertos casos justificados, el que en la información remitida por el obligado tributario no se incluyan todas las menciones o toda la información reflejada en los libros registros del impuesto.

Esto es, cuando se aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector económico de que se trate obstaculizan el cumplimiento del deber de reflejar ciertas menciones en los libros registro, previa autorización, el obligado tributario no quedará sujeto al deber de hacer constar tales informaciones.

- b) Se posibilita el que se efectúen asientos resúmenes de facturas en condiciones diferentes a las establecidas como regla general, pero ello siempre que las facturas se hubieran expedido en la misma fecha.
- c) Se permite que aquellos sujetos pasivos que opten voluntariamente por aplicar el SII puedan mantener su período de liquidación trimestral.

Con esta medida, el Reglamento se adapta –como no podía ser de otra manera– a la Ley del impuesto.

En particular, tales reformas en el SII se concretan en los aspectos siguientes:

1º Libro registro de facturas expedidas (art. 63.3 y 4).

Si las operaciones a las que sea de aplicación el SII están acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, y al régimen especial de las agencias de viaje, el RD 1075/2017 prevé como novedad la obligación del sujeto pasivo de consignar el importe total de la operación.

Destaca también la supresión del vocablo *periodo* en relación con los asientos resúmenes. Se pretende así precisar que, en el procedimiento general para la realización de asientos resúmenes, las facturas tienen que haberse expedido en la misma fecha, al margen de que el devengo de las operaciones de que se traten se haya realizado en un mismo mes natural.

2º Libro registro de facturas recibidas (art. 64.4).

Se establece la obligación –en concomitancia con lo establecido para las facturas expedidas– de suministrar la misma información reflejada en las facturas recibidas sujetas a los regímenes especiales de bienes usados y de las agencias de viaje, de manera que se hará constar también el importe total de la operación que aparece en la factura recibida.

3º Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación (art. 69 bis).

Se introducen ciertos ajustes técnicos en cuanto a los plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación en el caso del régimen especial del criterio de caja, y también respecto a la rectificación de las anotaciones registrales.

Es preciso advertir que desde el 1 de enero de 2018, el plazo para suministrar la información es, con carácter general, de 4 días naturales. Por tanto, ya no es posible como sucedía hasta el 31 de diciembre de 2017 proporcionar a la Administración tributaria la información exigida en el plazo más amplio de 8 días.

Pues bien, en la nueva redacción del Reglamento del IVA dada por el RD que se analiza no hay una reforma completa del precepto, pero sí se introducen las novedades siguientes respecto a los plazos de suministro de los registros de facturación en el SII:

* Facturas emitidas.

El **RD 1075/2017** confirma el plazo de 4 días naturales para el suministro de la información desde la emisión de la factura, excepto en el caso de las facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, siendo entonces de 8 días naturales.

Tanto en uno como en otro caso, los sujetos pasivos deberán suministrar la información con anterioridad al día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera devengado el impuesto correspondiente a la operación que haya de registrarse.

Como novedad, el RD que se examina establece que para operaciones no sujetas al IVA por las que el sujeto pasivo hubiera debido expedir factura, el plazo se determinará con referencia a la fecha en que se hubiera efectuado la operación.

* Facturas rectificativas emitidas y recibidas.

La transmisión de los datos relativos a estas facturas deberá realizarse en el plazo de 4 días naturales desde que, respectivamente, se haya producido la emisión o el registro contable de cada factura.

Sin embargo, el plazo será de 4 días naturales a contar desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, siempre antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes (de manera semejante a lo previsto para las facturas recibidas), si la rectificación supone un aumento del importe de las cuotas deducidas inicialmente.

* Días no computables en los plazos para el suministro de información.

El **RD 1075/2017** extiende a todos los supuestos (en algunos casos ya se reconocía) la exclusión de los sábados, domingos y declarados festivos nacionales del cómputo del plazo de 4 u 8 días naturales para transmitir la información.

* Operaciones a las que se aplica el régimen especial del criterio de caja.

Se confirma el deber de suministrar la información en los plazos generales, tal y como si se tratara de operaciones a las que no fuera aplicable dicho régimen especial, a salvo de los datos que hayan de transmitirse en la fecha en que se realicen los cobros o pagos totales o parciales.

Como novedad, el **RD 1075/2017** que se estudia, clarifica el plazo de remisión de los datos referidos a cobros o pagos, indicando que deberán transmitirse en el plazo de 4 días naturales desde el cobro o pago realizado.

* Rectificaciones registrales del **art. 70 Reglamento IVA**.

Se introduce la posibilidad de comunicar a la AEAT la rectificación de las anotaciones registrales reflejándose estas, no desde la fecha de devengo de la operación que hubiera imposibilitado el cumplimiento del plazo de suministro, sino en el momento en que al obligado tributario le conste la equivocación incurrida.

De esta forma, en el caso de rectificaciones registrales, el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo en que el obligado tributario tenga constancia del error cometido (hasta ahora era antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta).

4º Periodos de liquidación trimestral o mensual (art. 71.4).

Conforme al **art. 71.3 Reglamento IVA**, dos son los periodos de liquidación del IVA, a saber: con carácter general, el trimestre natural; y el mes natural si los sujetos pasivos son algunos de los empresarios o profesionales descritos en dicho apdo., esto es: grandes empresas, sujetos acogidos al sistema de devolución mensual, sujetos pasivos que apliquen el régimen especial del grupo de entidades y, desde el 1 de julio de 2017 –en virtud del **RD 596/2017**– los sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro mediante la sede electrónica de la AEAT.

No obstante, la modificación introducida por el **RD 1075/2017** es que, desde el 1 de enero de 2018, estos últimos sujetos pasivos no podrán ya presentar la liquidación mensualmente, sino que deberán presentarla de nuevo cada trimestre otra vez (se elimina así el **número 5º del art. 71.3 Reglamento IVA**).

El legislador pretende favorecer con esta medida la implantación del SII en aquellos sujetos pasivos que no tienen que aplicarlo de manera obligatoria, optando voluntariamente, sin alterar su periodo de liquidación trimestral.

2.5 Rectificaciones registrales (art. 70.1).

Es sabido que los sujetos pasivos del IVA que cometen algún error material al realizar sus anotaciones registrales deben rectificarlas. En esto consiste la obligación general de rectificación de facturas.

Hasta ahora, la obligación de rectificación debía cumplirse al finalizar el periodo de liquidación correspondiente en su caso, a través de una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, en cada periodo de liquidación, el impuesto devengado y soportado, después de que haya sido practicada la rectificación.

El **RD 1075/2017** establece la obligación de que la rectificación se efectúe por los empresarios o profesionales “tan pronto tengan constancia de que se han producido” los errores materiales, y no “al finalizar el periodo de liquidación”, como acontecía antes. Esta novedad resulta más coherente con el cumplimiento de las obligaciones formales que se imponen al sujeto pasivo en materia de registro de facturas.

El modo de efectuar la rectificación no experimenta cambio alguno.

2.6 Diferimiento de la recaudación del IVA en las importaciones (art. 74.1)

Se incluye en este régimen a los obligados tributarios que tributan únicamente ante una Administración tributaria foral, con regulación del procedimiento para el ejercicio de la opción para acogerse a tal régimen fiscal.

Se adecúa así el Reglamento del IVA al criterio fijado por el **Tribunal Supremo (TS)** en **sentencia 418/2016**, de **9 de febrero de 2016**. En dicha resolución, el **TS** declaró la nulidad -por discriminatoria- de la regulación contenida en el Reglamento del IVA aplicable al ejercicio de la opción para acogerse al régimen de diferimiento del impuesto en la importación, dado que se excluía de su ejercicio a los sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral.

En consecuencia, a partir de ahora, y con carácter general, los sujetos pasivos podrán optar por el régimen de diferimiento del IVA a la importación durante el mes de noviembre del año anterior al que deba surtir efecto, incluyendo en sus autoliquidaciones periódicas las deudas por IVA a la importación liquidadas por la Administración aduanera, consiguiendo así un diferimiento de las cuotas calculadas. No obstante, deberán declarar a su Hacienda foral sus cuotas restantes del IVA.

A fin de posibilitar que los sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral puedan optar para su aplicación en el 2018 fuera del plazo general, el **RD 1075/2017** prevé en una **disposición transitoria única** la posibilidad de que aquellos puedan ejercer la opción respecto de las cuotas liquidadas por la Administración aduanera correspondientes al periodo del mes de febrero de 2018 y siguientes, hasta el día 15 de enero de 2018. Ello implica que los sujetos pasivos a los que afecta esta medida no podrán aplicar este sistema a las liquidaciones del mes de enero expedidas por la aduana.

3. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RD 828/1995).

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento ITP-AJD, con efectos desde el 1 de enero de 2018.

3.1 Autoliquidación y pago de las operaciones continuadas de adquisición de cualquier tipo de bienes muebles a particulares por empresarios y profesionales para su incorporación a sus actividades económicas (nuevo art.102 bis).

En los casos de adquisiciones por empresarios o profesionales de bienes muebles a particulares de modo continuado en el tiempo, el **RD 1075/2017** introduce un mecanismo de autoliquidación mediante el que aquellos podrán incluir en autoliquidaciones mensuales las transmisiones efectuadas durante el mes de que se trate.

En efecto. Se establece un procedimiento de autoliquidación para los supuestos de adquisiciones de un gran número de bienes muebles a particulares por parte de empresarios o profesionales de manera continuada en el tiempo.

En concreto, si los adquirentes son empresarios o profesionales que adquieran de modo regular a particulares cualquier tipo de bienes muebles para desarrollar su actividad económica, en una cantidad que exceda las 100 adquisiciones mensuales, podrán autoliquidar todas las adquisiciones de cada mes completo, presentando un solo impreso, pero con la condición de que el importe individual de cada compra no sobrepase la cifra de 1.000 €.

Se exige la presentación por el sujeto pasivo de la documentación correspondiente a todas las adquisiciones efectuadas, autoliquidando el impuesto en un único impreso, en el plazo de treinta días hábiles a contar desde el último día del mes que se liquide, con ingreso de la suma de las cuotas correspondientes a todas las adquisiciones de dicho mes.

3.2 Medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto ante la oficina gestora competente (nuevo art. 107 bis).

El RD 1075/2017 introduce un nuevo modo de acreditación de la presentación y, en su caso, ingreso del impuesto liquidado, ante la oficina gestora de la Administración competente, para aquellos contribuyentes que deban tributar ante la Administración tributaria estatal (no a las Comunidades Autónomas).

Así, con la reforma operada tales contribuyentes dispondrán de un nuevo medio de acreditación de la presentación y, en su caso, pago ante la oficina competente, a saber:

- a) Certificación expedida *ad hoc* por la oficina gestora competente de la AEAT incluyendo todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, admvo. o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del impreso correspondiente de la autoliquidación efectuada.
- b) Cualquier otro medio que se determine vía reglamento por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

3.3 Derogación de varios preceptos del reglamento.

Se derogan diversos preceptos⁶ del Reglamento sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por dos motivos:

- a) Como consecuencia de su inaplicación por la existencia de otras normas legales previas que los abolieron de manera tácita.
- b) Por resultar su contenido contrario al régimen fijado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

4. Modificación del Reglamento sobre Impuestos Especiales (RD 1165/1995).

4.1 Introducción.

El RD 1075/2017 persigue estimular la utilización de las nuevas tecnologías para la gestión y control de los impuestos especiales⁷, implementando así –tal y como indica el propio Real Decreto– el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas,

6 Los preceptos abrogados del Reglamento ITP-AJD son los siguientes: art. 17, art. 21, art. 43.1.b), art. 52, art. 53, art. 57, art. 59, art. 80, art. 86, art. 91.5, art. 100, art. 104, art. 105, art. 106.1 y 2, art. 118 y art. 119.

7 Sobre los II.EE. consúltense las obras siguientes:

- MASCÓ PALAU, B., BERCHE MORENO, E. y Otros. Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales. Ed. Bosch. 2013.
- CASTAÑEDA CASADO, E.: Impuestos especiales, IVA e impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Lex Nova. Valladolid. 2014.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.; LÓPEZ LÓPEZ, H.; MARTÍNEZ CABALLERO, R. e IBÁÑEZ GARCÍA, R. Impuestos especiales. Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). 2015.
- SERRANO ZUAZUA, S. Impuestos especiales. Comentarios y casos prácticos. Centro de Estudios Financiero (CEF). Madrid. 2018.

conforme a lo prevenido en la **Ley 39/2015**, de 1 de octubre, de **Procedimiento Admvo. Común de las Administraciones Públicas**.

Pero, además, se han introducido mejoras en la gestión y control de los impuestos especiales de fabricación, demandados desde hacía tiempo por los operadores del sector.

Se pretende también, entre otros objetivos, introducir nuevas normas específicas de control en aplicación de la doctrina administrativa y de la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y de los Tribunales estatales de la jurisdicción ordinaria.

Así las cosas, con efectos desde el 1 de enero de 2018 (aunque hay ciertas novedades que entrarán en vigor más tarde, en distintos plazos, según dispone la **disposición final 2ª** de la norma que se analiza), se introducen en el Reglamento II.EE. las medidas fiscales que se examinan seguidamente.

Sin perjuicio de que se comenten todas las modificaciones operadas en el reglamento de los II.EE., los cambios más relevantes se refieren a la contabilidad reglamentaria, las precintas fiscales de las bebidas derivadas y al sistema de ventas en ruta, con vigencia en diferentes fechas para permitir así que los operadores de este importante sector económico adapten sus sistemas internos a las modificaciones introducidas.

4.2 Normas generales de circulación y control de establecimientos.

4.2.1 Zona delimitada para devoluciones.

En la zona de las fábricas autorizada para almacenar y reexpedir productos con impuesto devengado que fueron devueltos, se podrá recibir para su reexpedición productos objeto de entregas directas que no hayan salido del propio establecimiento (**art. 11.2 c párrafos 1º y 2º Reglamento II.EE.**).

4.2.2 Depósitos fiscales. Devoluciones.

No será necesario hacer referencia al asiento originario de salida del depósito fiscal en los asientos de cargo de las devoluciones a dicho depósito. Para su justificación será suficiente aportar el albarán que emita la persona o entidad que realice la devolución (**art. 11.2 c párrafo 3º Reglamento II.EE.**).

4.2.3 Salidas a exportación.

El lugar donde los productos salidos de fábrica o depósito fiscal pueden almacenarse para su exportación, sin que pierdan la condición de productos en régimen suspensivo, se extiende a cualquier zona autorizada por la Administración aduanera.

Sin embargo, el plazo durante el que pueden quedar almacenados con la categoría de producto en régimen suspensivo es de ciento veinte días, en lugar de seis meses como hasta ahora (**art. 14.3 Reglamento II.EE.**).

4.2.4 Ultimación del régimen suspensivo.

Tratándose de circulación con origen y destino en el ámbito territorial interno, si no hubiera notificación de la recepción (por causas diferentes a las previstas en el art. 32), tendrá valor de prueba demostrativa ante la oficina gestora competente del expedidor de que la circulación ha finalizado cualquier medio probatorio admisible en derecho que contenga los mismos datos que la notificación de recepción.

Una vez que la AEAT admita como adecuada la prueba aportada, dará por concluida la circulación, reflejándolo en el documento administrativo electrónico interno (**art. 14.12 Reglamento II.EE.**).

4.2.5 Circulación con documento administrativo electrónico (EMCS⁸) en el ámbito interno.

El RD 1075/2017 añade dos casos en los que no será precisa la expedición de un documento administrativo electrónico, a saber:

- 1º Cuando se trate de avituallamientos de combustibles y carburantes a aeronaves desde fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales y puntos de suministro autorizados, situados en aeropuertos, que se documenten mediante los comprobantes de entrega del **art. 101 Reglamento II.EE.**
- 2º En los supuestos de devoluciones a fábrica o depósito fiscal de productos con destino a la exportación almacenados en los lugares autorizados por la autoridad aduanera competente para la presentación de las mercancías para la exportación (**art. 14.3**), previa autorización de la oficina gestora correspondiente.

Se reemplaza el deber de *entregar* una copia impresa del documento administrativo electrónico o cualquier otro documento comercial que identifique el transporte y que mencione de forma claramente identificable el ARC, por la obligación de *poner a disposición* (**art. 29.B 1 c Reglamento II.EE.**).

4.2.6 Validez de los documentos de circulación.

La falta del código administrativo de referencia (ARC⁹) no podrá ser subsanada (**art. 28.2 Reglamento II.EE.**).

La sanción aplicable por ausencia de subsanación de datos esenciales (identificación expedidor, destinatario, producto, cantidad, número del documento, fecha de inicio de la expedición, precintas) se eleva imponiéndose una multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota que correspondería a los productos en circulación, con un mínimo de 600 €. (**art. 28.5 Reglamento II.EE.**).

4.3 Creación de un procedimiento de control informatizado para el sistema de ventas en ruta.

El sistema introducido es semejante al procedimiento ya existente *Excise Movement and Control System* (EMCS) para las ventas en ruta¹⁰ contemplado para la circulación de productos con impuesto devengado a tipo reducido o exento, con el que se trata de dar continuidad al procedimiento de control informatizado de los movimientos de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (**art. 27 Reglamento II.EE.**).

El RD 1075/2017 implanta un procedimiento de control informatizado de los movimientos con albarán electrónico similar al EMCS. Se extiende el plazo de tiempo de retorno al establecimiento de origen a tres días naturales.

8 *Excise Movement Control System* (EMCS) es un mecanismo diseñado por la UE para controlar los movimientos de los productos sujetos a los impuestos especiales (alcohol y bebidas alcohólicas, tabaco e hidrocarburos) entre los Estados miembros.

9 Una vez enviado por las empresas el *Documento administrativo electrónico* (eDA) a la Administración de II.EE., esta, en su caso, procede a validarlo y a devolverlo, asignándole un número llamado ARC que identifica al envío. Las siglas ARC se corresponden a las siglas en inglés Administrative Reference Code (Código Administrativo de Referencia).

10 Consúltase DE MIGUEL CANUTO, E., "Ventas a distancia intracomunitarias gravadas con impuestos especiales". Carta tributaria. Revista de opinión, nº 24. 2017, págs. 19-32.

La implementación efectiva de este nuevo sistema implicará la supresión del modelo 511 (II.EE. Notas de entrega). Se prevé la aprobación de un modelo para las Notas de Entrega. El mecanismo informatizado entrará en vigor el 1 de enero de 2019.

El nuevo procedimiento de venta en ruta será el siguiente:

Con carácter previo a la expedición, el expedidor cumplimentará un borrador electrónico de albarán de circulación en el que figurará la clase y cantidad de productos a suministrar, así como la fecha de inicio de circulación y lo enviará a la AEAT para su validación por esta con una antelación no superior a los siete días naturales anteriores al inicio de la circulación.

La AEAT verificará por vía electrónica los datos del borrador del albarán de circulación y asignará al mismo un código de referencia electrónico y lo comunicará al expedidor. La circulación se amparará con un ejemplar impreso del albarán de circulación validado en el que se haga constar que se trata de productos salidos para su distribución por el procedimiento de ventas en ruta.

En caso de indisponibilidad del sistema informático de la AEAT, la circulación podrá ampararse con un albarán de circulación que contenga los mismos datos que el albarán electrónico. Se comunicará la incidencia antes del inicio de la circulación y cuando el sistema vuelva a estar disponible, a más tardar al siguiente día hábil tras el restablecimiento de la conexión, el expedidor cumplimentará electrónicamente el borrador de dicho documento.

En el momento de la entrega de producto a cada adquirente se emitirá una nota de entrega ajustada al modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Función Pública, con cargo al albarán de circulación, acreditativa de la operación.

Una vez efectuadas las entregas, el suministrador numerará correlativamente las notas de entrega expedidas. La numeración será única siendo los primeros dígitos los del código de referencia electrónico del respectivo albarán de circulación a cuyo cargo se hubieren emitido dichas notas.

El retorno al establecimiento de origen debe producirse dentro de los tres días naturales siguientes al de la salida. Los expedidores estarán obligados a comunicar a la AEAT la información contenida en las notas de entrega con cargo al albarán de circulación dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación. Esta comunicación pretende solventar la problemática de los suministros a personas difuntas.

La introducción de este procedimiento eximirá a los obligados tributarios de la presentación del modelo 511 (II.EE. *Notas de entrega*)¹¹.

11 El nuevo sistema introducido por el RD 1075/2017 afecta, entre otros, al art. 106.4 Reglamento II.EE.

Este precepto prevé que los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán, para cada suministro o para varios suministros, su condición ante el proveedor, mediante la aportación de una declaración suscrita al efecto que deberá ajustarse a los modelos que apruebe el Ministro de Hacienda y Función Pública, además de la exhibición de su número de identificación fiscal.

Pues bien, la Orden 293/2018, de 15 de marzo (BOE núm. 70 de 21 de marzo de 2018), ha desarrollado la modificación indicada anteriormente del art. 106 Reglamento II.EE., aprobando dos nuevos modelos *Declaración de consumidor final artículo 106.4 RIE suministro único* y *Declaración de consumidor final artículo 106.4 RIE varios suministros*.

Estos modelos de Declaración de consumidor final se aplicarán a los seis meses de su publicación en el BOE.

4.4 Obligación de llevanza a través de la sede electrónica de la AEAT de los libros de contabilidad.

Con vigencia desde el 1 de enero de 2020, se introducen modificaciones para que la llevanza de los libros de contabilidad exigidos reglamentariamente se realice a través de un sistema contable en soporte informático, a cumplimentar en la Sede electrónica de la AEAT.

De esta manera, los establecimientos sujetos al régimen de intervención (fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales y fábricas de vinagre) deberán llevar los libros de contabilidad exigidos reglamentariamente a través de la Sede Electrónica de la AEAT.

El nuevo sistema contable consistirá en el suministro electrónico de los procesos, movimientos y existencias que deban ser objeto de registro, en conformidad con los campos de registros que se aprueben por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública.

Además, previa autorización de la Administración tributaria gestora correspondiente, se posibilita la presentación de los libros de contabilidad a través de dicha Sede electrónica a aquellos sujetos pasivos que no estén obligados a llevar la contabilidad mediante un sistema contable en soporte informático. Es decir, este sistema de suministro inmediato de la información contable será voluntario para el resto de establecimientos, previa autorización de la oficina gestora correspondiente (**art. 50.10 y 11 Reglamento II.EE.**).

4.5 Establecimiento de un nuevo sistema de precintas para las bebidas derivadas.

Con vigencia a partir del 1 de enero de 2020, se implanta un nuevo sistema de **precintas fiscales (documentos timbrados y numerados, elaborados** por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, debiendo adherirse a los recipientes o envases conforme a ciertas normas), por el que se incorpora un código electrónico de seguridad capaz de almacenar los datos relativos a la trazabilidad del producto, facilitando así su seguimiento y rastreo, en aras de la comprobación inmediata de su autenticidad, al objeto de combatir con mayor eficacia el comercio ilícito de las bebidas derivadas (**art. 26 Reglamento II.EE.**).

4.6 Adaptación normativa a los nuevos procesos industriales y comerciales. simplificación de procedimientos y reducción de formalidades.

Se incorporan diversas modificaciones tendentes a la actualización de la normativa reglamentaria de los II.EE., agilizando tales procesos con reducción de formalidades.

A esta finalidad obedecen en concreto las reformas operadas, siendo las más importantes de entre ellas, las siguientes:

- 1ª Modificación del procedimiento de circulación intracomunitaria de *ventas a distancia*, facultando al representante fiscal para presentar una única solicitud por proveedor y por período de liquidación.

Otrora, la solicitud de autorización de recepción era operación por operación.

- 2ª Se incorpora una nueva excepción a la cuantía mínima de prestación de garantía exigida a los depositarios autorizados expedidores de productos al ámbito territorial comunitario no interno.

Se introduce una disminución de garantías para pequeñas cantidades de bebidas en régimen suspensivo cuyo destino sea el ámbito territorial comunitario no interno.

Se refiere este caso a los contribuyentes de la Unión Europea (UE) del **Impuesto Especial sobre el alcohol y bebidas derivadas** que al año realicen envíos (en términos de alcohol puro), que no excedan los 25.000 litros. Siendo ello así, la cuantía mínima será de 1 €. por cada litro de alcohol puro, con un mínimo de 3.000 €.

Es decir, no se aplicará el importe mínimo de 60.000 €. de garantía para los expedidores de pequeñas cantidades de bebidas derivadas a la Unión Europea, en régimen suspensivo, cuyos envíos anuales, en términos de alcohol puro, no superen los 25.000 litros. La garantía estará constituida por 1 euro por cada litro de alcohol puro, con un mínimo de 3.000 euros (**art. 43.11 a 3º Reglamento II.EE.**).

- 3ª Se posibilita que la mezcla de todos los productos incluidos en el ámbito material del **Impuesto Especial sobre Hidrocarburos** destinados a un depósito fiscal con otros productos objeto del impuesto pueda realizarse en el mismo buque que transporta tales bienes (**art. 108 ter Reglamento II.EE.**).
- 4ª En el **Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte** se exige como requisito previo para el reconocimiento de la exención de vehículos automóviles que se matriculen a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, la verificación por la Administración tributaria del transcurso de cuatro años –como mínimo– desde la matriculación de otro vehículo en análogas condiciones (**art. 137.1 c y e Reglamento II.EE.**).
- 5ª Respecto a la liquidación y pago del **Impuesto Especial sobre el Carbón**, se determina que la presentación de la autoliquidación y, en su caso, el pago simultáneo de la deuda tributaria se efectuará, con carácter general, por cada uno de los establecimientos o lugares de recepción.
- No obstante, en aras de la eficacia en la gestión del pago, la oficina gestora podrá autorizar a los contribuyentes la centralización de la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso simultáneo de la deuda tributaria, mediante la presentación de una única autoliquidación tributaria en una entidad colaboradora autorizada (**art. 140 Reglamento II.EE.**).
- 6ª En el **Impuesto Especial sobre la Electricidad** se introduce la novedad de que no se exigirá la presentación de autoliquidaciones a aquellos contribuyentes que no sean comercializadores o distribuidores en los períodos impositivos en los que no exista cuota tributaria a ingresar (**art. 147.1 Reglamento II.EE.**).

4.7 Normas específicas de control.

El **RD 1075/2017** introduce medidas de control dirigidas a los establecimientos en los que se efectúe la primera transformación del tabaco crudo dentro del ámbito material del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

5. Modificación del reglamento del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (RD 1042/2013).

5.1 Introducción.

A los efectos de lograr una mayor efectividad en el control de este impuesto¹², se incorporan las innovaciones que se analizan a continuación.

5.2 Lugar de conservación del libro registro de existencias.

Se concreta dónde ha de conservarse el libro registro de existencias (art. 4.3 RD 1042/2013), a saber:

- a) Con carácter general, deberá conservarse por los obligados a su llevanza durante el período de prescripción del impuesto en el lugar donde ejerzan su actividad.
- b) Siendo establecimientos ubicados en el ámbito territorial de más de una oficina gestora, los registros de existencias habrán de conservarse en el lugar donde se encuentre el centro de gestión y control de dicho establecimiento.
- c) Si los obligados no tienen establecimiento para ejercer su actividad, deberán conservarse los registros de existencias en su domicilio fiscal o en lugar diferente, pero en todo caso, habiendo obtenido previamente la autorización de la oficina gestora.

5.3 Declaración recapitulativa de operaciones efectuadas con gases fluorados.

Se modifica la declaración recapitulativa de operaciones efectuadas con gases fluorados, correspondiente al modelo 586 (art. 5 RD 1042/2013).

12 Vid. un análisis de este impuesto y de los fundamentos de la fiscalidad medioambiental en:

- CALVO VÉRGEZ, J. "El nuevo impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero: principales rasgos configuradores de su estructura impositiva". *Nueva Fiscalidad* núm. 5/2014, págs. 97-126.
- CHECA GONZÁLEZ, C. "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional". *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 40. 1983, págs. 505-516.
- DE MIGUEL CANUTO, JC. "El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero". *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 396. 2016, págs. 113 a 144. Centro de Estudios Financieros (CEF).
- HERRERA MOLINA, P. M.:
 - *Derecho Tributario Ambiental*. Marcial Pons, Madrid. 2000.
 - El principio «quien contamina paga», en BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M. y MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J. *Tratado de tributación medioambiental*. Vol. 1. Thomson Reuters Aranzadi. 2008. Cizur Menor (Navarra), págs. 187-212.
- LUCAS DURÁN, M. "El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: reflexiones a los dos años de su aprobación". *Documentos*, nº 16/2015. Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
- LUCHENA MOZO, G. M. "Protección fiscal del medio ambiente" en ORTEGA ÁLVAREZ, L.
- I. (Coord.). *Lecciones de Derecho de Medio Ambiente*. Lex Nova. Valladolid. 2002, págs. 445-473.
- RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. *La alternativa fiscal verde: los tributos ambientales como respuesta al deterioro ecológico*. Lex Nova. Valladolid. 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V. "La compleja compatibilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria: (a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 20 de abril de 2004, sobre los impuestos ecológicos «Ökosteuer»". *Crónica Tributaria*, núm. 114. 2005, págs. 175-190.
- SCHWARZ, W., et al. *Preparatory study for a review of Regulation (EC) No 842/2006 on certain fluorinated greenhouse gases*, september, 2011 (Final Report, Prepared for the European Commission in the context of Service Contract num. 070307/2009/548866/SER/C4, http://ec.europa.eu/clima/policies/f-gas/docs/2011_study_en.pdf, consultado el 27-7-2015).
- VARONA ALABERN, J. E. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Marcial Pons, Madrid. 2009.

Los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, revendedores y gestores de residuos deben presentar una declaración anual recapitulativa comprensiva de las operaciones de adquisición, importación, adquisición intracomunitaria, venta o entrega, o autoconsumo que, durante el año natural al que la declaración se refiera, realicen con gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto.

En la declaración anual de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero (modelo 586, a presentar exclusivamente por internet) se harán constar los siguientes datos:

- a) Identificación del declarante.
- b) Identificación de cada una de las personas o entidades con las que el declarante ha efectuado operaciones a las que se refiere el número anterior.
- c) Cantidades expresadas en kilogramos agrupadas por operador y epígrafe que corresponda conforme al cálculo del tipo de gravamen (coeficiente por el potencial de calentamiento atmosférico, PCA, que corresponda a cada gas fluorado).
- d) Indicación de las operaciones con gases fluorados que están sujetas, no sujetas o exentas.

La declaración recapitulativa debe presentarse durante el mes de marzo respecto a las operaciones del año natural anterior. El importante cambio descrito en la Declaración anual recapitulativa del impuesto de gases fluorados comenzará a aplicarse en la declaración del año 2018 a presentar en marzo de 2019¹³.

5.4 Supresión de la obligación de aportar una comunicación o declaración suscrita para la obtención de exenciones.

A partir del 1 de enero de 2018, se elimina el deber de aportar una declaración suscrita o, en su caso, una comunicación suscrita para la obtención de las exenciones (**disposición adicional primera RD 1042/2013**) previstas en los arts. 11, 12, 13, 14, 15, 17 y en la **disposición transitoria segunda del Reglamento del impuesto**.

Por tanto, el disfrute de las exenciones se condiciona -sin más- a que el destino de los gases fluorados adquiridos sea efectivamente el que genera el derecho a la exención (**art. 10.2 RD 1042/2013**).

13 A consultas sobre si las modificaciones en la declaración del modelo 586 entrarían en vigor o no en el período impositivo 2017 a presentar en marzo de 2018, la Subdirección General de Gestión e Intervención de I.E.E. del Ministerio de Hacienda aclaró:

"La modificación del artículo 5 del Reglamento del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, introducida por el Real Decreto 1075/2017, no es de inmediata aplicación. Entró en vigor, tal y como señala la Orden en su disposición final segunda, el 01/01/2018. En otras palabras, la modificación comenzará a aplicarse a las declaraciones que, respecto al ejercicio 2018, deban presentarse en marzo de 2019 no siendo exigible, por tanto, a las declaraciones que, respecto al ejercicio 2017, deban presentarse en marzo de 2018.

La modificación afecta a las operaciones que deben ser objeto de declaración y no a la forma en que estas deben declararse pues, ya en su primitiva redacción, el artículo 5 del Reglamento del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero exigía que en la declaración se consignasen los datos referidos a las cantidades "agrupados por operador y por epígrafe". Por otra parte, la información que debe declararse coincide con la contenida en el registro de existencias en el que deben registrarse operaciones sujetas, no sujetas y exentas.

Finalmente señalar que la futura Orden Ministerial que contenga el nuevo formato de declaración (modelo 586) será sometida, previamente a su aprobación, a información pública, momento en que los sectores afectados podrán efectuar las alegaciones que estimen oportunas. Alegaciones que serán analizadas en su totalidad y que, en caso de estimarse procedentes, serán debidamente incorporadas".

6. Modificación del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (rd 1619/2012).

Habida cuenta de la estrecha relación de la obligación formal de facturación¹⁴ con algunos de los tributos que conforman la imposición indirecta, se examinan a continuación las reformas más importantes introducidas por el RD 1075/2017 en el Reglamento de facturación. Todas ellas entran en vigor a partir del 1 de enero de 2018.

6.1 Procedimientos específicos de rectificación de facturas autorizados por el departamento de gestión tributaria (art. 15.4).

Se introduce la posibilidad de que la Administración tributaria gestora de la AEAT autorice procedimientos específicos de rectificación de facturas para ciertos sectores de actividad que lo pidan, siempre y cuando se justifique por las prácticas comerciales o administrativas del sector de que se trate.

De esta manera, se flexibilizan las normas de rectificación de las facturas¹⁵, siempre que se justifique suficientemente por el sector económico interesado.

Sin duda es esta una reforma muy favorable para los contribuyentes afectados. Ello implica que resulte previsible que gran número de empresarios y/o profesionales de sectores determinados soliciten a la AEAT que les sea aplicado este sistema rectificativo, dado que presenta una gestión más rápida del impuesto.

6.2 Plazo de remisión de las facturas rectificativas (art. 18).

A partir del 1 de enero de 2018 cabe la posibilidad de que las facturas rectificativas se transmitan a la AEAT con anterioridad al día 16 del mes siguiente al que se hubieran emitido, si el destinatario es un empresario o profesional.

6.3 Facturación por agencias de viaje (disp. ad. cuarta 1, 2, 3, 6 y 7).

Se amplían los casos en los que se permite a las agencias de viaje emitir facturas por la prestación del servicio cuando actúen en nombre y por cuenta ajena.

A tales efectos, se examinan a continuación las reformas operadas.

14 Consúltase la Resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V1588-17, de 20 de Junio de 2017, sobre la obligación de llevanza de los libros registro de facturas recibidas en el nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información.

15 La flexibilización mostrada por el legislador en cuanto a la posibilidad de rectificación de las facturas como soporte documental de la operación efectuada está en consonancia con el principio de proporcionalidad y con el principio de neutralidad que caracterizan al IVA.

Así lo ha expresado reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en las sentencias siguientes:

– STJUE de 27 de septiembre de 2007. Asunto COLLÉE, C-146/05.

– STJUE de 8 de mayo de 2008. ECOTRADE, C-95/07 y C-96/07.

– STJUE de 21 de junio de 2012. Asunto MAHAGÉBEN y DÁVID, C-80/11 y C-142/11.

– STJUE de 28 de julio de 2016. Asunto ASTONE, C-332/15.

– STJUE de 15 de septiembre de 2016. Asunto SENATEX GmbH c. Finanzamt Hannover Nord, C-518/14.

En el mismo sentido se ha pronunciado también nuestro Tribunal Supremo. Consúltase, entre otras muchas, la sentencia del alto Tribunal de 3 de diciembre de 2012 (Rec. 15385/2011).

- a) No resulta exigible cuando el destinatario sea empresario o profesional. Con la modificación efectuada es aplicable el sistema, cualquiera que sea la condición del destinatario. Sólo se requiere que este solicite a la agencia de viajes la emisión de la factura correspondiente a los servicios prestados.
- b) **Ámbito objetivo.**
Los servicios a los que se aplica este sistema son los siguientes:
- Transporte de viajeros y sus equipajes.
 - Hostelería, acampamento y balneario.
 - Restauración y *catering*.
 - Arrendamiento de medios de transporte a corto plazo.
 - Visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
 - Acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, ferias y exposiciones.
 - Seguros de viajes.

- c) **Contenido de las facturas.**

Junto al contenido ya exigido, a partir del 1 de enero de 2018 las facturas contendrán además la información siguiente:

- Datos relativos al obligado a expedir la factura (Número de Identificación Fiscal, nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición, conforme indica el **art. 7.1 d**).
- Referencia incuestionable que identifique a los servicios prestados que se reflejan en las facturas, con mención a la información del destinatario de las operaciones a la que se refiere el **art. 6.1 c), d) y e**).

Se suprime la referencia a los billetes, exigida por el anterior Reglamento.

- d) Desde el 1 de enero 2018, las facturas reflejarán la expresión *relativos a los servicios que la agencia de viajes preste al destinatario de los mismos* (**apdo. 3**).

Queda suprimida así la anterior expresión sobre servicios *relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes*.

- e) En la declaración anual de operaciones con terceras personas, las agencias de viajes deberán consignar en el concepto de *compras* los datos referentes a las prestaciones de servicios en cuya realización han intervenido como mediadores en nombre y por cuenta ajena, debidamente diferenciada.

Desaparece la referencia a *prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea*.

Y en el concepto de *ventas*, las agencias de viaje informarán de los servicios documentados mediante las referidas facturas, debidamente diferenciadas.



Revista Técnica Tributaria

JURISPRUDENCIA NACIONAL





Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 19 de enero de 2018, rec. 1094/2017

Ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Procedimiento de gestión tributaria. Ejecución de resoluciones económico-administrativas anulatorias de resoluciones dictadas en procedimientos de gestión por defectos sustantivos, materiales o de fondo. Inaplicación del art. 150.5 LGT (actual art. 150.7).

El artículo 150.7 de la vigente LGT, no se aplica para la adopción de una nueva resolución en sustitución de la que, poniendo fin a un procedimiento de gestión tributaria, fue anulada por un órgano de revisión económico-administrativa debido a sus defectos sustantivos, materiales o de fondo. Anulada una resolución tributaria en la vía económico-administrativa por motivos sustantivos, materiales o de fondo, la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 239.3 LGT. Estos criterios interpretativos son fijados por el TS al desestimar el presente recurso de casación.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Cuestión con interés casacional objetivo y el debate en casación:

1. El auto de 31 de mayo de 2017, que admitió a trámite este recurso de casación, fijó como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la consistente en determinar si el artículo 150.5 LGT, en la redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (tras esta Ley, artículo 150.7), se aplica a los procedimientos de gestión con el alcance con el que ha sido interpretado por el Tribunal Supremo para los de inspección.

[...]

3. De acuerdo con ello, hemos concluido que, anulada una resolución por defectos formales, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, una vez retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

4. Por las mismas razones entonces expresadas se ha de afirmar ahora que el artículo 150.5 LGT tampoco se aplica para la adopción de una nueva resolución en sustitución de la que, poniendo fin a un procedimiento de gestión tributaria, fue anulada por un órgano de revisión económico-administrativa debido a sus defectos sustantivos, materiales de fondo.

SEGUNDO.- La ejecución de resoluciones económico-administrativas anulatorias de resoluciones dictadas en procedimientos de gestión tributaria:

[...]

6. De ese mismo pronunciamiento jurisdiccional se obtiene que, cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales una resolución tributaria (en el caso, la que pone fin a un procedimiento de gestión, en concreto, de comprobación limitada), la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT, en la redacción del artículo único . 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (BOE de 22 de septiembre)]. Es decir, son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. En otras palabras, no opera el artículo 104 (con carácter general para los procedimientos de gestión tributaria) ni el artículo 139 (en particular, para el procedimiento de comprobación limitada), ambos de la LGT.

(...)

TERCERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia:

Conforme lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio:

- 1º) El artículo 150.5 LGT (en la actualidad, artículo 150.7) no se aplica para la adopción de una nueva resolución en sustitución de la que, poniendo fin a un procedimiento de gestión tributaria, fue anulada por un órgano de revisión económico-administrativa debido a sus defectos sustantivos, materiales o de fondo.
- 2º) Anulada una resolución tributaria en la vía económico-administrativa por motivos sustantivos, materiales o de fondo, la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT].

CUARTO.- Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso:

1. El TEAR de Asturias, en su resolución de 11 de marzo de 2016, consideró que la adopción de una nueva decisión queda sometida a la disciplina del artículo 66 RRVA, y no a la del artículo 150 LGT.
2. La sentencia recurrida en casación hace otro tanto de lo mismo y excluye la aplicación del artículo 150.5 LGT.
3. La recurrente pretende que se declare prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2007 por haberse excedido el plazo

de seis meses de que disponía la Administración para finiquitar el procedimiento de comprobación limitada tras la anulación de la resolución que lo puso fin por el TEAR de Asturias. Pretende la aplicación de los artículos 104 y 139 LGT, así como, por vía analógica, del artículo 150.5 de la misma Ley.

4. Ya ha quedado dicho que tales preceptos no resultan de aplicación a una situación como la de este litigio, por lo que la pretensión de la recurrente debe ser desestimada.

[...]

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 13 de febrero de 2018, rec. 284/2017

Ponente: D. Jesús Cudero Blas

Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Devolución de ingresos indebidos. Enriquecimiento injusto.

En el supuesto de que el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó, el Tribunal deniega tal devolución. En este caso, nuestro ordenamiento jurídico solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión. Criterio interpretativo fijado por el TS al estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado y desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Estación de Servicio Ajarte, S.A.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación:

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, impugnada en casación por el abogado del Estado, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso recordar que la mencionada sentencia reconoce, en contra del criterio de la Administración, el derecho del sujeto pasivo de un tributo nacional contrario al Derecho de la Unión Europea (el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) a obtener la devolución de las cuotas que ingresó en el Tesoro Público y que satisfizo -a través del sistema de la repercusión- un consumidor final del hidrocarburo que no interesó la devolución de aquellas sumas.

[...]

Como indicamos en los antecedentes de hecho, la demandante en la instancia es titular de un establecimiento (una estación de servicio) que realiza la venta minorista del producto destinado al consumo directo de los adquirentes y que, durante los ejercicios 2011 y 2012, repercutió sobre tales adquirentes las cuotas del impuesto, ingresándolas en el Tesoro Público como acreditan los modelos de autoliquidación 569 presentados oportunamente.

Ante la ilegalidad declarada de dicho impuesto -por contrario al Derecho de la Unión Europea- solicitó de la Administración competente la devolución de las cuotas que ingresó, haciendo constar en la correspondiente petición que del importe ingresado (indebidamente) en el Tesoro Público habría de descontarse lo ya devuelto a los consumidores finales, devolución previa que, según advierte la interesada, "es muy fácilmente comprobable para la Administración" y de imposible prueba para la demandante.

[...]

TERCERO. La devolución de ingresos indebidos en los casos en que la normativa del impuesto (indirecto) impone al sujeto pasivo la repercusión.

[...]

Varias razones impiden acoger la tesis propuesta en la demanda y asumida por la sentencia recurrida:

1. No es cierto, como parece sostenerse, que el reconocimiento del repercutido como único sujeto que puede solicitar y obtener la devolución deje completamente vacío de contenido el precepto recogido en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 : el sujeto pasivo repercutidor podrá, incluso después de trasladar el gravamen al consumidor, pedir la devolución en diversos supuestos, como en el caso en que lo ingresado en el Tesoro Público exceda de la cuota repercutida o en el supuesto en que el repercutido no le haya abonado la cuota correspondiente al tributo al dejar de pagarle el servicio.
2. En dos sentencias de esta misma Sala y Sección (de 23 de junio y 25 de septiembre de 2014, recursos de casación, respectivamente, núms. 2283/2012 y 3394/2013 , relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido pero analizando la dinámica de repercusión de dicho tributo, similar a la del que ahora nos ocupa) hemos dado carta de naturaleza a la tesis sostenida por el abogado del Estado al afirmar que en el tantas veces citado artículo 14 se hace referencia, como personas o entidades que tienen derecho a obtener la devolución, a los que hayan soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, siendo así que en el apartado 4 del precepto se dispone que " cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión ", expresión de la que solo cabe deducir, según aquellas sentencias, " que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó, con independencia de quién solicitó la declaración de procedencia de la devolución de ingresos indebidos, que pudo ser el repercutido o quien repercute".
3. En otras tres sentencias de fecha 17 de octubre de 2016 (recursos de casación núms. 3984/2015, 3989/2015 y 3983/2015, relativos específicamente al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) hemos señalado, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, que la recta interpretación del artículo 14 del Reglamento de Revisión es la que propugna que "la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión".
4. La interpretación que propugnamos no se opone a lo dispuesto en los artículos 19, 32, 35, 36 y 221 de la Ley General Tributaria , citados por el representante procesal del demandante en la instancia: por más que el "gasolinero-vendedor" (por utilizar la gráfica expresión de la parte recurrida) sea el obligado principal, el que realiza el hecho imponible y el único que efectúa el pago del tributo a la Hacienda Pública y, como tal, sea reconocido en aquellos preceptos como posible titular del derecho a la devolución, no podemos olvidar que tal derecho se reconoce a los "obligados tributarios" y lo son también - ex artículo 35.2.g) de aquella Ley- "los obligados a soportar la repercusión "que son los únicos que -a tenor de la tesis expuesta- tienen efectivamente el derecho a obtener la devolución en supuestos como el que ahora nos ocupa pues ellos -y solo ellos- son los que han soportado efectivamente la carga fiscal derivada del tributo.

QUINTO.- Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión:

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«Si el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó».

La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues nuestro ordenamiento jurídico (constituido por los preceptos más arriba citados de la Ley General Tributaria y por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005) solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión.

SEXTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 autoriza al sujeto pasivo-repercutidor a solicitar y obtener la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ingresadas en el Tesoro Público y que habían sido trasladadas al consumidor final mediante la repercusión.

Y si ello es así, resulta forzoso resolver el litigio conforme a la doctrina expuesta y declarar que son ajustadas a Derecho las decisiones administrativas recurridas en la instancia (de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco y del TEAR que la confirma) por las que se denegó a ESTACIÓN DE SERVICIOS AJARTE, S.A. la solicitud de devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos durante los períodos impositivos comprendidos entre el primer trimestre de 2011 y el cuarto trimestre de 2012.

[...]

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 19 de febrero de 2018, rec. 122/2016

Ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Procedimientos Tributarios. Procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho. Lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Interpretando los artículos 217 LGT y 33 LJCA, ante una situación como la de este litigio, en la vía contencioso-administrativa y al revisar la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes en materia tributaria, el órgano jurisdiccional no puede declarar esa nulidad por razones distintas a las invocadas en la vía administrativa y en la demanda, haciéndolo con sustento en un sustrato fáctico diferente. Criterio interpretativo fijado por el TS al acoger el recurso de casación interpuesto por la Xunta de Galicia.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- El objeto del recurso contencioso-administrativo, la sentencia impugnada y su contenido:

1. El recurso contencioso-administrativo, tramitado por la Sala de instancia mediante el procedimiento ordinario 15587/2015, tuvo por objeto la resolución adoptada el 28 de mayo de 2015 por el Consejero de Hacienda de la Xunta de Galicia que, ratificando en reposición otra anterior de 11 de marzo del mismo año, resolvió, previo dictamen del Consejo Consultivo de Galicia, que no procedía declarar, con fundamento en el artículo 217.1.e) [...], la nulidad de la liquidación practicada a doña Palmira por el impuesto sobre sucesiones devengado con ocasión de la delación a su favor de la herencia de su difunto padre. La Sra. Palmira pretendía tal declaración al amparo de dicha causa legal porque, en su opinión, debió habersele dado audiencia en el trámite del recurso de reposición que su hermano interpuso contra la liquidación a él girada.
2. La sentencia recurrida concluye que no se da esa causa de revisión de oficio [...]. Sostienen los jueces de la instancia que no cabe hablar de una infracción del trámite de audiencia, pues no había obligación legal alguna de dar traslado a la demandante del recurso de reposición interpuesto por su hermano frente a la liquidación que se le giró, ya que ella no podría sumarse al mismo ni obtener que se le extendieran sus efectos; tal consecuencia supondría incidir sobre un acto consentido y firme: la liquidación tributaria practicada a la Sra. Palmira (FJ 2º).
3. No obstante, el Tribunal Superior de Justicia estima vulnerado el principio de igualdad, pues, en su criterio, la anulación de la comprobación de valores a instancia del coheredero debió ser tenida en consideración en el caso de la recurrente. Siguiendo los criterios doctrinales del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad en la aplicación de la Ley, juzga que la situación de ambos hermanos era la misma y que la actuación de la Administración no extendiendo a la aquí recurrida en casación los efectos de la anulación de la comprobación de valores de un bien heredado por mitad entre los dos es contraria al principio de igualdad y al de buena fe que debe estar presente en las relaciones entre la Administración y los administrados.

Es decir, en su opinión, la Hacienda autonómica debió corregir de oficio la liquidación dirigida a la Sra. Palmira, ajustándola a los criterios determinados para su hermano, dándose el supuesto de revisión de oficio del artículo 217.1.a) LGT (FJ 3º).

[...]

TERCERO.- Las cuestiones con interés casacional objetivo delimitadas en el auto de admisión y el orden para su análisis:

1. Hecha la anterior precisión, conviene dejar constancia de las dos cuestiones con interés casacional objetivo delimitadas en el auto de admisión, consistentes en determinar si:

Los principios de igualdad ante la ley, de buena fe y de objetividad en la actuación administrativa obligan a la Administración tributaria, en una situación como la de este litigio (vid. los hechos descritos en el primer antecedente de esta sentencia) a proceder de oficio a una suerte de extensión de efectos, trasladando a la liquidación tributaria de quien se aquietó las consecuencias anulatorias acordadas respecto de la liquidación de quien, encontrándose en la misma situación material, reaccionó, impugnándola.

En la vía contencioso-administrativa, al revisar la declaración de nulidad de pleno Derecho de actos firmes en materia tributaria, el órgano jurisdiccional puede declarar esa nulidad por razones distintas a las invocadas por quien la instó y, por consiguiente, a las consideradas en el acto recurrido y en el dictamen del correspondiente órgano consultivo.

[...]

3. Debemos, por ende, determinar en primer lugar si le era dable a la Sala de instancia declarar la nulidad de la liquidación tributaria en su día girada a la Sra. Palmira por una razón ajena a la por ella invocada.

CUARTO.- La revisión de actos tributarios nulos de pleno Derecho y las facultades del órgano jurisdiccional de revisión:

7. [...] la Sala de instancia ha hecho caso omiso del talante estricto con el que han de ser abordados las causas de nulidad de pleno Derecho de los actos tributarios y el procedimiento de revisión de los actos firmes que padecen una de esas tachas, además de desconocer la configuración de la jurisdicción contencioso-administrativa, que impide resolver sobre pretensiones distintas de las suscitadas en la vía administrativa con fundamento en un sustrato fáctico diferente del esgrimido por la interesada en esa vía y en su demanda. En definitiva, la sentencia impugnada ha incurrido en una incongruencia por exceso al interpretar y aplicar al caso enjuiciado lo dispuesto en el artículo 217 LGT.

[...]

SEXTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia:

Conforme lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede declarar que, interpretando los artículos 217 LGT y 33 LJCA , ante una situación como la de este litigio, en la vía contencioso-administrativa y al revisar la declaración de nulidad de pleno Derecho de actos firmes en materia tributaria, el órgano jurisdiccional no puede declarar esa nulidad por razones distintas a las invocadas en la vía administrativa y en la demanda, haciéndolo con sustento en un sustrato fáctico diferente.

SÉPTIMO.- Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso:

1. En virtud de lo razonado, procede, según ya se ha anunciado, casar la sentencia de instancia en cuanto declara la nulidad de la liquidación tributaria girada a la Sra. Palmira con fundamento en el artículo 217.1.a) LGT, por infracción del principio de igualdad y con apoyo en los razonamientos vertidos en su fundamento jurídico tercero.
2. Una vez casada la sentencia recurrida y resolviendo la pretensión deducida en el proceso (artículo 93.1 LJCA), consistente en la nulidad de esa liquidación al amparo del artículo 217.1.e) LGT por no haber sido oída la demandante en el recurso de reposición instado por su hermano contra la liquidación que le fue girada él, debemos desestimarla en atención a las razones expuestas por la Sala de instancia en el fundamento jurídico segundo de su sentencia.

[...]

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 27 de febrero de 2018, rec. 914/2017

Ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Impuesto especial sobre Hidrocarburos. Tipo reducido. Incumplimiento de requisitos formales. Acreditación de la condición de consumidor final.

Se interpretan los artículos 50 LIE, apartados 1 (epígrafe 1.4) y 3 y 106 RIE, apartados 2 y 4, en relación con los artículos 8.7 y 15.11 LIE y 13.5 RIE, en la redacción vigente a los hechos de este litigio (ejercicios 2009 a 2011), en el sentido de que el mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal; el modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido es que realiza la entrega a un consumidor final y en el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber éste fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si el suministrador acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo. Criterio interpretativo fijado por el TS al estimar el recurso de casación interpuesto por PETROLÍFERA MIRENSE S.A. y retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de la sentencia de instancia para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias resuelva el recurso con arreglo a la interpretación señalada en esa sentencia, valorando la prueba practicada en el proceso.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo, precisiones previas y cuestiones con interés casacional objetivo:

1. El proceso contencioso-administrativo en el que fue dictada la sentencia objeto de este recurso de casación se endereza a obtener la anulación de la resolución adoptada el 27 de agosto de 2015 por el TEAR de Asturias. Esta resolución administrativa de revisión confirmó la liquidación practicada, tras la oportuna actuación inspectora, a Petrolífera Mierense, S.A., por los ejercicios 2009 a 2011 del impuesto especial sobre hidrocarburos, en relación con las entregas de gasóleo bonificado realizadas desde el almacén fiscal de hidrocarburos de La Rodada-La Manjoya (Oviedo), del que dicha compañía es titular. La misma resolución anuló la sanción anudada a dicha regularización tributaria.
2. La sentencia recurrida en casación confirma la decisión del TEAR de Asturias.
3. La Inspección de los Tributos, el TEAR de Asturias y la Sala de instancia resuelven en el sentido en que lo han hecho porque, con independencia de si el gasóleo entregado fue destinado o no a un uso que justifica la aplicación del tipo bonificado reducido, Petrolífera Mierense, S.A., no cumplió con los requisitos que reglamentariamente se le exigen para controlar y justificar la efectiva afección del producto a ese uso o destino.

[...]

TERCERO. El incumplimiento de las exigencias formales para la aplicación del tipo reducido, sus consecuencias:

1. En relación con las consecuencias del incumplimiento de las exigencias formales exigidas para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha afirmado que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto [vid. sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4973/2005, FJ 2º; ES:TS:2010:5924) y 10 de noviembre de 2011 (casación 2505/2007, FJ 3º; ES:TS:2011:8383), y las que en ellas se citan].
2. El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016, Roz-Swit, (C-418/14 ; UE:C:2016:400), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción. Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción (apartado 42).

[...]

7. El criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-Swit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, apartado 29; EU:C:2007:549) y 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15 , apartado 39; EU:C:2016:791)].
8. En relación con los impuestos especiales, el criterio ha sido reiterado recientemente en la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakaru Baltijos laivu statykla (C-151/16 ; EU:C:2017:537), con arreglo a la cual la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial sobre productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se satisfacen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (apartado 46).
9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso.

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia:

1. Conforme lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio.
2. Los artículos 50 LIE, apartados 1 (epígrafe 1.4) y 3 y 106 RIE, apartados 2 y 4, en relación con los artículos 8.7 y 15.11 LIE y 13.5 RIE, en la redacción vigente a los hechos de este litigio (ejercicios 2009 a 2011), deben interpretarse en el sentido de que:
 - A) El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal cuando, no obstante tal incumplimiento, se acredita suficientemente que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que la justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido (en su caso la exención) y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales.
 - B) El modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido (o, en su caso, la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición. No obstante, nada impide que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho, correspondiendo la carga de la prueba al suministrador.
 - C) En el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber éste fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si el suministrador acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo.

SEXTO.- Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso:

1. De las entregas regularizadas por la Administración en el caso enjuiciado, han sido debatidas aquellas realizadas a los herederos o sucesores de consumidores finales que, constanding como tales en la base de datos de la AEAT, habían fallecido (personas físicas) o se habían disuelto (personas jurídicas).
2. En todos esos casos, Petrolífera Mierense, S.A., no realizó las comprobaciones que le impone la normativa sobre impuestos especiales.
3. Para acreditar que, no obstante ello, el gasóleo se había destinado al consumo presentó en el curso del procedimiento de inspección la documentación que estimó pertinente a tal fin (fundamentalmente, certificaciones y declaraciones de los efectivos receptores declarándose consumidores finales).

4. Según se ha razonado en el primer fundamento jurídico de esta sentencia, la impugnada ha llegado a la conclusión de que el incumplimiento de las obligaciones formales establecidas reglamentariamente provoca la pérdida automática del beneficio, y, por ello, ha omitido todo análisis sobre la prueba incorporada al expediente administrativo.
5. Tal forma de decidir contraviene los artículos 50 LIE, apartados 1 y 3, y 106 RIE, apartados 2 y 4, interpretados con arreglo a los criterios fijados en esta sentencia, en coherencia con la jurisprudencia del TJUE, por lo que la recurrida debe ser casada y anulada.
6. La tarea de valorar la prueba aportada por Petrolífera Mierense, S.A., y determinar si la misma acredita suficientemente que, pese a los incumplimientos formales en que incurrió, el gasóleo que entregó fue destinado efectivamente al consumo, es ajena al análisis casacional y corresponde desarrollarla a la Sala de instancia.
7. Por consiguiente y en aplicación del artículo 93.1 LJCA, procede retrotraer las actuaciones al momento anterior al dictado de sentencia, para que la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias resuelva el recurso aplicando la interpretación señalada en esa sentencia, valorando la prueba practicada en el proceso.

[...]

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 6 de marzo de 2018, rec. 196/2017

Ponente: D. Francisco José Navarro Sanchís

Impuesto sobre Actividades Económicas. Tarifas. Máquinas recreativas y de azar propiedad del titular del salón recreativo en el que están instaladas.

El titular de un salón recreativo y de juego, sujeto al epígrafe 969.6 de la sección primera de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, en los casos en que sea además propietario o titular de las máquinas recreativas y de azar instaladas en dicho salón, debe tributar por éstas en el epígrafe 969.4, debiendo hacerlo conjuntamente por ambas cuotas, municipal y nacional, la primera en su calidad de titular del salón y la segunda por la titularidad de las máquinas recreativas o de azar. En tales casos no es posible acogerse a la opción que prevé la regla 13ª de la Instrucción del IAE, aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Fundamentos de derecho

(...)

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación:

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, impugnada por Recreativos Portas, S.L., es o no conforme a Derecho, en lo que atañe a la interpretación que efectúa de los epígrafes 969.6 y 969.4 de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, así como en la negativa a admitir la posibilidad en el sujeto pasivo que reúna esa doble titularidad (del salón recreativo o de juego y de las máquinas recreativas que en él son objeto de explotación) de ejercitar la opción que permite la regla 13ª, en relación con las reglas 9ª y 12ª, de las propias tarifas.

[...]

TERCERO. Sobre la interpretación de los preceptos legales mencionados en el auto de admisión.

[...]

5. Del expresado régimen, esto es, del juego combinado de los epígrafes 969.6 y 969.4 -aplicable siempre que en el salón recreativo y de juego haya instaladas máquinas recreativas y de azar-, resulta que el titular del salón debe abonar no sólo la cuota correspondiente al epígrafe 969.6, es de reiterar que cuantificada en función de la pertenencia a uno de los grupos de población en que se ubique aquél sino que, además, debe satisfacer también una cuota municipal, determinada en el epígrafe 969.4, que toma en consideración el número de máquinas instaladas y la clase A, B o C de éstas. Al margen de tales gravámenes, el titular de las máquinas debe satisfacer una cuota nacional por cada máquina, también bajo el mismo epígrafe 969.4.

6. La razón por la que se tributa por los dos epígrafes en la hipótesis de que en el salón recreativo estén instaladas máquinas recreativas o de azar (epígrafe 969.6 que se remite, como hemos visto, al 969.4) responde, a nuestro juicio, a una doble finalidad: de una parte, modula el importe de la cuota tributaria introduciendo el elemento decisivo del número de máquinas que en el local se explotan, esto es, que se ponen a disposición de los clientes del establecimiento, porque tal número de máquinas es un signo o índice particularmente significativo y relevante de la actividad. No es lo mismo un salón donde se explotan, por ejemplo, tres máquinas que ese mismo salón, localizado en la misma población y calle, en que haya instaladas treinta máquinas. La segunda razón es que cabe apreciar tres actividades económicas que, aunque conexas, son perfectamente susceptibles de deslinde: de una parte, la titularidad del salón como tal (epígrafe 969.6); de otra, la puesta a disposición del local o cesión del espacio necesario para la explotación de las máquinas recreativas (epígrafe 969.4, cuota municipal, a cargo del titular del salón); y, finalmente, la titularidad de las máquinas (epígrafe 969.3, cuota nacional, que debe abonar el titular de las máquinas recreativas o de azar).
7. A nuestro juicio, que la cuota mínima municipal deba satisfacerla el titular del establecimiento o local y que la cuota nacional corra a cargo del propietario de las máquinas hace imposible aplicar al caso las invocadas reglas 12ª y 13ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas (Anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas).

Así, la regla 12.ª, bajo la rúbrica de Cuotas nacionales, dispone:

"1. Son cuotas nacionales las que con tal denominación aparecen expresamente señaladas en las Tarifas.

2. El pago de las cuotas nacionales faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en todo el territorio nacional, sin necesidad de satisfacer cuota mínima municipal o provincial alguna".

Por su parte, la regla 13.ª, sobre Tributación por cuota mínima municipal provincial o nacional, dispone:

"Cuando la actividad de que se trate tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la Regla 9.ª, el sujeto pasivo podrá optar por el pago de cualquiera de ellas, con las facultades reseñadas en las Reglas 10.ª, 11.ª y 12.ª, respectivamente".

8. Ambas reglas son inaplicables al caso: en primer lugar, la regla 12ª parte de la idea de una misma actividad en ámbito superior al municipal o provincial, mientras que, por el contrario, el epígrafe 969.4 presupone dos actividades distintas, la titularidad del local (o, si se quiere, la habilitación del espacio para la explotación de la máquina) y la titularidad de la máquina recreativa. Este epígrafe constituye *lex specialis* respecto a la previsión de la regla 12ª, pues la asignación de una cuota nacional lo es por máquina, con independencia pues del ámbito en que desarrolle su actividad el titular de ésta.
9. Por su parte, la regla 13ª permite la opción en caso en que una misma actividad tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la regla 9ª -cuotas mínimas municipales, provinciales, y nacionales-. Se trata de un caso distinto al que aquí contemplamos, porque en éste hay dos actividades diferenciadas y dos sujetos pasivos distintos, que deben tributar también separadamente. El hecho de que coincidan ambas titularidades en una misma persona o entidad es puramente circunstancial y no permite reinterpretar la regla 13ª en el sentido de que, en tales casos, las dos actividades gravadas se convierten en una sola.
10. Aceptar la posibilidad que suscita la recurrente supondría que en el caso de que una misma persona o entidad fuera, a la vez, titular del salón recreativo y de las máquinas que en él se han instalado y se

ponen a disposición de los clientes, las dos obligaciones fiscales distintas previstas en el epígrafe 969.4 pasarían a ser una sola, con reducción al 50 por 100 de la carga fiscal preceptiva, pese a que no estamos en presencia de una actividad que "...tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la Regla 9.ª", en el decir de la regla 13ª, sino ante dos actividades, que se corresponden con dos distintas manifestaciones de la actividad económica, a cargo además de sujetos pasivos también diferentes. No es una actividad única encuadrada en más de una clase de cuotas, que es la hipótesis que origina el derecho a la opción previsto en la regla 13ª, sino dos actividades que expresan una capacidad económica singularizada en cada una de ellas, como ya hemos indicado.

11. Además, la pura contingencia de que el titular del salón recreativo lo fuera también de las máquinas, lo que en la tesis de la recurrente supondría un ahorro fiscal del 50 por 100 de la cuota (atendido el hecho de que la municipal y la nacional, referidas a cada máquina, son de idéntica cuantía), quedaría desvanecida si tal coincidencia subjetiva en ambas titularidades se deshiciese por razón de actos o negocios posteriores, en virtud de los cuales el inicial titular conjunto dejara de serlo, bien del salón recreativo o de juego, bien de las máquinas.
12. Además, no se da en el presente supuesto la doble imposición que denuncia el recurrente, porque los hechos imposables, las actividades, difieren en ambos casos y los sujetos pasivos son también distintos, como hemos venido diciendo, pues el titular del salón que, a la vez, lo sea de las máquinas recreativas, tributa por la cuota municipal y por la nacional en un doble concepto, expresivo de una doble manifestación de la actividad económica, de un lado como cedente del local para la explotación de las máquinas y de otro como beneficiario de la explotación de éstas.

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia:

[...]

Obviamente, las consideraciones expresadas en el fundamento jurídico anterior nos llevan a concluir, lo siguiente, en interpretación de las normas expresadas:

1. El titular de un salón recreativo y de juego, sujeto al epígrafe 969.6 al que hemos hecho continua alusión, en los casos en que sea además propietario o titular de las máquinas recreativas y de azar instaladas en dicho salón, debe tributar por éstas en el epígrafe 969.4, debiendo hacerlo conjuntamente por ambas cuotas, municipal y nacional, la primera en su calidad de titular del salón y la segunda por la titularidad de las máquinas recreativas o de azar.
2. En tales casos no es posible acogerse a la opción que prevé la regla 13ª de la Instrucción del IAE, aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, porque la aplicación de dicha regla y el acogimiento a la opción prevista presuponen que una misma actividad tenga asignada más de una de las clases de cuotas a que se refiere la Regla 9ª - municipal, provincial o nacional-, mientras que las actividades del epígrafe 969.4 son distintas y se refieren a distintos sujetos pasivos, siendo indiferente que coincidan ambas condiciones en la misma persona o entidad.

[...]

QUINTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso:

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso. La anterior interpretación sobre las reglas 12ª y 13ª, en relación con los epígrafes 969.6 y 969.4 de las tarifas del IAE conduce a la declaración de no haber lugar al recurso de casación interpuesto por Recreativos Portas, S.L., por ser conforme a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de esos mismos preceptos.

[...]

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 6 de marzo de 2018, rec. 181/2017

Ponente: D. Jesús Cudero Blas

Impuesto sobre actividades económicas. Interpretación de la cláusula antielusión del artículo 82.1.c) TRLHL. Grupo de empresas. Cifra de negocios.

Se analiza la remisión contenida en el artículo 82.1.c).3ª del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales que establece una cláusula antielusión -que excepciona la regla del importe mínimo de la cifra de negocio del interesado- cuando el sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas "forme parte de un grupo de sociedades". Con respecto a esto, el TS fija criterio en esta sentencia, indicando que se trata de "grupos de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio" y debe interpretarse de forma que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como "grupos consolidados", esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación. En este caso, el TS desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y norma jurídica que debe ser objeto de interpretación.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Barcelona es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso analizar el precepto contenido en el artículo 82.1.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en el particular del mismo por el que se establece una cláusula antielusión -que excepciona la regla del importe mínimo de la cifra de negocio del interesado cuando el sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas "forme parte de un grupo de sociedades".

Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala puso de manifiesto la necesidad de interpretar tal precepto al objeto de determinar cuándo y en qué circunstancias nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE.

Una adecuada exégesis de la normativa que resulta de aplicación obliga a tener en cuenta lo siguiente:

- a) Que la Ley establece como regla general que están exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles y las entidades previstas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria "que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros".

- b) Que para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él con una excepción: "cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio", en cuyo caso aquel importe neto "se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo".
- c) Que a tales efectos, "se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre".
- d) Que el artículo 42 del Código de Comercio establece la obligación legal de "formular las cuentas anuales consolidadas" a "toda sociedad dominante de un grupo de sociedades", definiendo éste como aquél en el que "una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras" y presumiendo la existencia de tal control en las "situaciones" que el propio precepto describe.
- e) Que en los apartados 2 a 6 del citado artículo se describe la forma de cumplir esa obligación legal precisando, en lo que ahora interesa, (i) que la consolidación no exime a las sociedades del grupo de formular sus propias cuentas, (ii) que la dominante debe incluir en sus cuentas consolidadas a las sociedades que integran el grupo, (iii) que deben designarse a los auditores que controlen tales cuentas y (iv) que las mismas deben ser aprobadas por la Junta General.
- f) Que el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre (sustituido por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas) dedica su Sección Primera a definir los conceptos de grupo de sociedades, sociedad dominante y dependiente y cómo se computan los derechos de voto.

[...]

TERCERO.

[...]

A nuestro juicio, coincidiendo en lo esencial con la sentencia recurrida, la cláusula antielusión solo resulta aplicable cuando la entidad que ejerce la actividad sometida prima facie al impuesto pertenece a un grupo de sociedades cuya entidad dominante debe formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación. Y ello por las siguientes razones:

1. En primer lugar, porque la remisión que se contiene en el precepto ha de entenderse realizada de manera completa a la norma contenida en el artículo 42 del Código de Comercio que, como se ha visto, vincula la existencia de grupo al deber de consolidar las cuentas.
2. En segundo lugar, porque el artículo 81.2.c) de la Ley de Haciendas Locales concreta aún más la remisión a los grupos de sociedades afirmando que "a efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre" (actual Real Decreto 1159/2010), norma reglamentaria referida, cabalmente, al régimen contable de la consolidación, lo que solo puede querer decir que el legislador no pensaba en los grupos de entidades solo "materialmente", sino también en la medida en que debieran consolidar.
3. Cabe por ello concluir, en tercer lugar, que la norma que efectúa la remisión, atendiendo el contenido de los preceptos a los que se remite, no solo se refiere al "perímetro" del grupo (como sostiene la recurrente apoyándose en la contestación a una consulta vinculante efectuada por la Dirección General de Tributos), sino también (como señala la sentencia de la Sala de Cataluña

de 6 de marzo de 2013, dictada en el recurso núm. 1229/2009 y citada por el juez a quo) "a la cohesión entre la actuación del grupo" por cuanto el precepto de la Ley de Haciendas Locales remite a otros -del Código de Comercio y del Decreto sobre formulación de cuentas anuales- referidos expresamente a sociedades que actúan como grupos consolidados en la medida en que tienen el deber de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

4. En cuarto lugar, porque el propio concepto de "importe neto de la cifra de negocios" (que es el que determina la exención o no del impuesto) abona tal interpretación. Nos hallamos ante una magnitud definida por la normativa contable (el importe de las ventas y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, menos el importe de cualquier descuento y de los impuestos que deban ser objeto de repercusión) cuya concreción es esencial para determinar si la entidad debe o no satisfacer el tributo por la actividad que realiza. Y esa concreción, a nuestro juicio, solo es posible, cuando se trata de un grupo de sociedades, si éste cumple con la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación. En otras palabras, para saber cuál es realmente aquel importe debe estarse a las cuentas consolidadas, que deberán necesariamente formularse -salvo que concurra alguna excepción legal- en los términos que derivan del Código de Comercio y de la norma reglamentaria que disciplina el régimen contable de la consolidación, disposiciones a las que se remite expresamente la norma tributaria prevista en la Ley de Haciendas Locales.
5. Por último, es un hecho incontrovertido que las cuentas anuales de la actora (o de la dominante del grupo al que, a juicio de la Diputación de Barcelona, pertenece) no se presentan para su depósito en forma consolidada; además, no consta que la Administración competente haya exigido al "grupo" el cumplimiento de la obligación legal prevista en el artículo 42 del Código de Comercio y en las normas reglamentarias concordantes, por lo que afirmar -exclusivamente a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas aquí concernido- que nos hallamos ante un grupo de sociedades constituiría una contradicción difícilmente salvable cuando, insistimos, el precepto legal que define el grupo y al que se remite la cláusula antielusión que nos ocupa lo hace por referencia expresa a la necesidad de formular sus cuentas en régimen de consolidación.

CUARTO.- Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«Precisar cuándo y en qué circunstancia nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE y, consecuentemente, si sus importes netos de negocio deben ser tenidos en cuenta conjuntamente a los efectos de testar el cumplimiento de los requisitos objetivos que ameriten la aplicación de la exención contenida en el artículo 82.1.c) 3ª TRLRHL».

Y la respuesta, coincidente con la de la sentencia impugnada, es que, efectivamente, la remisión contenida en el artículo 82.1.c).3ª del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales a los "grupos de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio " debe interpretarse de forma que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como "grupos consolidados", esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado en los términos vistos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula del artículo 82.1.c).3ª del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.

[...]

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 19 de marzo de 2018, rec. 2070/2017

Ponente: D. Francisco José Navarro Sanchís

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos de actividades económicas. Reducción por rendimientos generados en un periodo superior a dos años.

Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un periodo superior a dos años a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos prevista al efecto en el artículo 32.1, párrafo primero, de la LIRPF. A efectos de la excepción contenida en el párrafo tercero del mencionado precepto, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal. La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción incumbe a la Administración.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.- La interpretación procedente acerca de los conceptos jurídicos indeterminados que introduce el artículo 32.1 LIRPF. (...)

Pues bien, la primera conclusión que debemos establecer es que los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1, párrafo primero, de la ley del IRPF, como generados en un periodo superior a los dos años. Con ello no hacemos sino seguir la doctrina establecida en nuestra sentencia de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 183/2003), que se remite a su vez a otra anterior de 15 de julio de 2004, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 1364/1999, referida ésta a un arquitecto.

[...]

Con las anteriores premisas, hemos de concluir que, en el presente asunto, la Administración no ha probado, ni en el seno del procedimiento de gestión emprendido, ni en la vía económico-administrativa, ni en su calidad de demandada en el litigio de instancia, que los rendimientos procedentes en 2009 del cobro de honorarios por la quiebra a que se ha hecho referencia fueran regulares o habituales en el Sr. Jacobo, siendo así que la sentencia de instancia considera que está justificada en el caso debatido la procedencia de la exclusión de la reducción.

[...]

- 5) Somos conscientes de que la exégesis del artículo 32.1, tercer párrafo de la Ley del IRPF no se agota en las cuestiones que hemos seleccionado, precisamente las necesarias para decidir nuestra casación. Las nociones de regularidad o habitualidad que incorpora el precepto, verdaderos conceptos jurídicos indeterminados, son de suyo vagas y genéricas, por lo que admiten aún mayor margen de precisión judicial, que no es del caso analizar porque el recurso de casación no lo reclama en este asunto.

Sí que procede, en cambio, establecer una última precisión, dado su alcance más general, cual es que, en la estructura normativa del precepto, la regla es la reducción de los rendimientos y la excepción es su eliminación por razón de habitualidad o regularidad. Como tal excepción ha de ser tratada, lo que significa que debe evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en la excepción a dicha regla. En otras palabras, la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación.

El motivo que justifica la reducción fiscal reconocida, desde la ley del IRPF de 1978, reside en la necesidad, tanto de justicia tributaria como de capacidad económica, de mitigar los efectos de la progresividad sobre rentas que tributan íntegramente en un solo ejercicio pero que han sido obtenidas en contraprestación de trabajos o servicios realizados en periodos de tiempo mayores, al menos de dos años conforme a la ley vigente. Por su parte, la razón de ser de la excepción debe ser comprendida en presencia de esa misma finalidad, de modo que si lo habitual o lo regular es la percepción de tales ingresos cuyos periodos de generación superen el umbral temporal legalmente previsto, en tal caso la reducción sería un privilegio irritante e injustificable, pues en nada se diferenciarían aquéllos de los obtenidos de forma regular.

En suma, en la aplicación de la excepción a la reducción, la Administración y los Tribunales de justicia habrán de ser especialmente cautos, a fin de evitar que, por una interpretación exacerbada de tales notas de habitualidad o regularidad, queden privados los contribuyentes de un derecho que la ley les reconoce, aun en casos en que no se dé un predominio de los ingresos que participasen de tales características temporales.

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia:

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en “precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos”.

La fórmula empleada en la expresada cuestión, en realidad, reproduce el texto legal, pero en su enunciación está implícita, a nuestro juicio, la necesidad de interpretar la propia norma citada, lo que conlleva, en primer término, una tarea de precisión o identificación de cuestiones polémicas que el precepto en su conjunto suscita, en tanto sea necesario para la resolución de esta casación; y, en segundo lugar, otra derivada de ella, que es la de acometer la interpretación de tales cuestiones.

Obviamente, las consideraciones expresadas en el fundamento jurídico anterior nos llevan a concluir lo siguiente, en interpretación de las normas expresadas:

1. Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se

Jurisprudencia nacional

perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un periodo superior a dos años a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos prevista al efecto en el artículo 32.1, párrafo primero, de la LIRPF.

2. A efectos de la excepción contenida en el párrafo tercero del mencionado precepto, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada.
3. La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comporta obviamente la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción debe excluirse.

[...]

Revista Técnica Tributaria

DOCTRINA ADMINISTRATIVA





Doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2704/2014 de 16/01/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

IRPF. Retenciones. Indemnización por el cese de relación laboral especial de alta dirección. Alcance de la exención.

Siguiendo la Jurisprudencia consolidada del TS, Sala de lo Contencioso, el TEAC, reitera criterio y mantiene que ningún importe de esta indemnización está exento del IRPF, dado su carácter pactado. Por estar recurrido en Casación (recurso número 2727/2017), no se sigue el criterio mantenido por la SAN, de 8 de marzo de 2017 (recurso 242/2015), que reconoce la exención de una indemnización de 7 días por año, al considerar que viene exigida por la normativa laboral aplicable, según resulta de la STS, de 22 de abril de 2014 (recurso nº 1197/2013). En este caso, el TEAC desestima la reclamación económico-administrativa acumulada, confirmando los acuerdos impugnados por resultar ajustados a Derecho, al no resultar de aplicación ninguno de los casos tasados por el artículo 11 del RIRPF para la reducción de la renta.

Fundamentos de derecho

[...]

CUARTO.- Plantea de inicio la reclamante la no sujeción al IRPF de aquella indemnización de 508.328,42 €, sobre la base de la calificación de "liberalidad" de aquel pago que atribuye el interesado a la Inspección.

[...]

De estar a las tesis de la reclamante, las rentas satisfechas por las sociedades en supuestos similares, o bien constituirían rentas no sujetas al IRPF (si la renta en cuestión carece de periodo de generación por surgir "ex novo"), o bien resultarían beneficiarias de aquella reducción del 40 % (por concurrir periodo de generación), no concurriendo supuesto alguno en el que las rentas que debieran tributar por el IRPF sin aquella reducción del 40%, lo que obviamente no puede ser compartido por este Tribunal.

QUINTO.-

[...]

No obstante ello, sustenta la actora el alegato de exención sobre un doble supuesto: **por un lado**, por considerar que la indemnización percibida también trae causa de la relación laboral especial de alta dirección (negando en este caso, además, el criterio fijado por la jurisprudencia acerca de la no exención de tales rentas); y, **por otro lado**, por considerar que desde la constitución de la sociedad X, la relación que unía al Sr Ax... con la mercantil era laboral común, relación ésta que subsistió tras el nombramiento como miembro del Consejo de Administración, pues simultaneó entonces esa doble relación.

[...]

Precisado lo anterior, y respecto al **primero de los alegatos** que vierte la reclamante, valga remitirnos a los argumentos recogidos en el acuerdo impugnado, donde, con cita de la jurisprudencia recaída en este extremo, se afirma que *“el nombramiento como miembro del Consejo de Administración produce la extinción automática de la relación laboral de alta dirección, salvo que se acuerde expresamente la reanudación de la misma tras el cese en el cargo mercantil”*, acuerdo que no se produce en el presente caso, lo que impide considerar que una parte de la indemnización cobrada pudiera corresponder a una relación laboral –la de alta dirección– extinguida con anterioridad.

[...]

Pero, a mayor abundamiento, aunque se admitiera a efectos puramente dialécticos que la relación laboral especial de alta dirección no se extinguió, la parte de aquella indemnización de 508.328,42 € que se entendiera que está retribuyendo el cese de la relación laboral especial de alta dirección, no gozaría de la exención contemplada por el artículo 7.e) de la Ley del IRPF, como bien conoce el contribuyente, como así lo ha sentado de manera reiterada la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 21 de diciembre de 1995 (recurso de casación número 4174/1994), 15 de febrero de 2002 (recurso de casación número 8429/1996) 31 de enero de 2003 (recurso de casación número 1105/1998), 1 de julio de 2008 (recurso de casación número 3673/2002), o 13 de junio de 2012 (recurso de casación número 145/2009).

De los pronunciamientos referidos, valga citar el de 31 de enero de 2003 (recurso de casación número 1105/1998), que, aún refiriéndose a la Ley 44/1978 resulta plenamente aplicable al caso, señala que: *“La Sala anticipa que no comparte ambos motivos casacionales por aplicación del principio de unidad de criterio, consustancial al recurso de casación, pues existe doctrina reiterada y consolidada sobre esta cuestión, a cuyo efecto considera obligado reproducir, a continuación, con la debida adaptación de fechas nuestra sentencia de 21 de diciembre de 1995, recaída en el recurso de casación núm. 4174/1994 que inició esta doctrina:*

«... El artículo 2º.1.a) del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Ley 8/1980, de 10 de marzo, dispone que “Se considerarán relaciones laborales de carácter especial: ... La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)” –consejeros y administradores de las sociedades mercantiles– que serán reguladas por Decreto acordado en Consejo de Ministros –Disposición Adicional Segunda–, lo que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto. De esta forma, vigente la Ley de Renta de 1978 y el Estatuto de los Trabajadores de 1980, pero no promulgado aún el Real Decreto regulador de las relaciones laborales del personal de alta dirección, se planteaba el problema de la aplicación de las antes transcritas normas del Impuesto sobre la Renta, toda vez que, respecto de este personal, no existían normas indemnizatorias legalmente establecidas; ...

Por tanto, y como se ha dicho, el Real Decreto 1382/1985, de 1 de, llenó aquel vacío regulando los contratos laborales, de carácter especial, relativos al personal de alta dirección y contemplando, en su artículo 11, dos supuestos. El primero, se refiere a la extinción del contrato por desistimiento del

empresario, en cuyo caso procederá la indemnización pactada en el contrato o, “a falta de pacto, la indemnización será equivalente a 7 días de salario en metálico por año de servicio, con el límite de 6 mensualidades”. El segundo supuesto contempla el despido por incumplimiento grave y culpable que, si fuese declarado improcedente, dará lugar a indemnización “en las cuantías que se hubieren pactado en el contrato, siendo en su defecto de 20 días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de 12 mensualidades”.

*De esta forma, resulta que **tal Real Decreto no establece 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 artículo 11 son “a falta de pacto” y “en su defecto” y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido, como ha tenido ocasión de decir la Sala Cuarta de este Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de abril de 1990. Ello es así porque si bien el artículo 3º.1.c) 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 artículo 2º.1.a) atribuye “carácter especial” a esta clase de prestación de servicios, y relega a un posterior Real Decreto su regulación.*

*Conjugando las anteriores normas fiscales y laborales resulta que “las indemnizaciones que constituyan compensación de la pérdida o deterioro de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio”, y por tanto no sujetas al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sólo son, respecto de las indemnizaciones por cese laboral, aquellas que no excedan “el límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente”, de donde **no habiendo ningún límite máximo señalado con carácter obligatorio por el Real Decreto 1382/1985 para los contratos de alta dirección, las indemnizaciones que por el cese de este personal se perciban, quedan sujetas al Impuesto** por imperio de la norma general que contiene el artículo 14 de su entonces Ley Reguladora. ...*

Digamos para terminar, y aun cuando no sea de aplicación al caso por razón del tiempo, que el artículo 9 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece: “estarán exentas las siguientes rentas: ... d) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud del Convenio, pacto o contrato”, precepto que varía el concepto anterior de “acto no sujeto” por el de “exento”, y cita junto al Estatuto de los Trabajadores la normativa reglamentaria de desarrollo –en este caso, el Real Decreto 1382/1985– que no existía al tiempo de la Ley del Impuesto de 1978”.

Frente a la jurisprudencia mencionada, pretende la actora, a través de la alegación adicional formulada el 5 de febrero de 2015, su inaplicación o revisión (para el caso de que se considerase no extinguida la relación laboral especial de alta dirección), invocando el pronunciamiento de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (recurso nº 1197/2013), donde dispone la Sala una indemnización mínima de siete días por año de antigüedad en aquel caso de cese de la relación laboral especial de alta dirección por desistimiento del empresario. Es claro que esa invocación, de triunfar, pretendería beneficiarse de la exención del impuesto en cuantía equivalente a “7 días de salario en metálico por año de servicio”.

Aunque no se invoca por el reclamante, no desconoce este Tribunal que su tesis vendría avalada el pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2017 (recurso número 242/2015), donde aquella Sala, apartándose de sus previos pronunciamientos (cita expresamente la Sala los suyos de 11 de octubre de 2016, recurso nº 208/2015; 31 de octubre de 2012, recurso nº 405/2011 o 21 de octubre de 2015, recurso nº 126/2014), y, atendiendo a aquella sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014, concluye en su Fundamento Octavo que:

“La consecuencia de lo anteriormente expuesto es que la indemnización satisfecha por la demandante a doña ... con causa en su cese como personal de alta dirección, reviste carácter obligatorio hasta el límite

Doctrina administrativa

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”.

No obstante, el referido pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2017 ha sido recurrido en casación ante el Tribunal Supremo (recurso número 2727/2017, que consta admitido a trámite).

Visto lo que antecede, comprenderá la actora que no compete a este Tribunal enjuiciar ni enmendar la *“doctrina ... que, de modo reiterado, establece el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley”* (art. 1.6 del CC), sino aplicarla, de modo que al entrar a examinar esta cuestión de fondo invocada por la actora de manera subsidiaria, sigamos la clara, reiterada y constante doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que afirma la no exención de las indemnizaciones por cese de relaciones laborales especiales de alta dirección, sin atender, por tanto, su demanda de aplicación de la aislada sentencia de la Sala de lo Social que invoca.

SEXTO.- Como decíamos al inicio del anterior Fundamento, la actora igualmente sustenta su pretensión de declarar exenta aquella renta y, por ende, la ausencia de la obligación de retener, por considerar que desde la constitución de la sociedad X, la relación que unía al Sr Ax... con la mercantil dejó de ser especial de alta dirección para ser una relación laboral común, relación ésta que, además, manifiesta que perduró tras su nombramiento como miembro del Consejo de Administración, defendiendo desde ese momento una dualidad de relaciones, estatutaria, como miembro del Consejo, laboral común, por los trabajos desarrollados para la firma bajo ese marco.

[...]

En cualquier caso, la valoración del rendimiento del trabajo del Sr Ax... que pueda hacerse desde la dirección del Grupo X, debe entenderse como función propia y habitual de la Dirección del Grupo, verificando no ya sólo el rendimiento personal, sino igualmente el grado de cumplimiento de los objetivos, directrices y estrategias fijadas por la dirección del Grupo para todas las filiales.

Lo anterior impone rechazar los alegatos de la actora en este punto al no aportar prueba que acredite la pretendida exención soportada en el carácter común de la relación laboral, cuando, a mayor abundamiento, la documentación obrante en el expediente niega aquel carácter común de la relación laboral.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5662/2017 de 08/02/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Impuesto sobre Sociedades. Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Bonificación. Base bonificación.

Las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que se bonifican de acuerdo con el artículo 54.1 del TRLIS no incluyen las subsidiaciones de intereses y las subvenciones percibidas para la financiación de las construcciones que se destinarán al desarrollo de la actividad de arrendamiento. El tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS por mantenimiento o creación de empleo es compatible con el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Este criterio es unificado por el TEAC al estimar en parte el recurso extraordinario de alzada promovido por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- Dos son las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

- 1) Determinar si las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que se bonifican de acuerdo con el artículo 54.1 del TRLIS pueden incluir o no las subsidiaciones de intereses y la imputación anual de subvenciones de capital que se concedieron a la entidad arrendadora en su condición de promotor de la construcción de las viviendas que luego se destinan al alquiler.
- 2) Determinar si son o no incompatibles entre sí el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

TERCERO.- En relación con la primera cuestión debatida debe recordarse que el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se encontraba regulado en los artículos 53 (ámbito de aplicación) y 54 (bonificaciones) del TRLIS.

[...]

Frente a esta postura, el TEAR considera que la interpretación gramatical de la expresión “rentas derivadas del arrendamiento” conduce a entender por tales aquellas rentas que traen su origen del arrendamiento y en la medida en que en el caso presente las subvenciones en cuestión fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad reclamante, concluye que dichas subvenciones constituyen rentas derivadas del arrendamiento y son, por tanto, bonificables.

A juicio de este Tribunal Central la tesis del TEAR no es correcta. Resulta erróneo concluir que las subvenciones y subsidiaciones fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad, puesto que en puridad las ayudas se concedieron en atención a su condición de promotora. Y es que aunque se trata de ayudas económicas directas otorgadas en el caso presente a un promotor de viviendas de alquiler, su finalidad es la de financiar la construcción de esas viviendas y

ello con independencia de que tales subvenciones sólo se perciban por las viviendas que efectivamente se arrienden.

Ello se infiere, en efecto, de los Reales Decretos 1932/1991, de 20 de diciembre (art. 1.1) y 1186/1998, de 12 de junio (art. 1.1), sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda, con base a los cuales se concedieron las ayudas en el caso aquí examinado.

Las ayudas recibidas, a las que se refieren los Reales Decretos 1932/1991 y 1186/1998 en sus respectivos artículos 3 y 2, son subvenciones de capital, como reconoce el acuerdo de liquidación al señalar que "... se puede concluir que se está en todo caso ante subvenciones de capital, tanto las recogidas en el apartado C.1 a) (subvenciones), como las reflejadas en el apartado C.1 b) (subsidiaciones)". Se trata de subvenciones destinadas a la construcción de inmuebles, esto es, a la adquisición de activos del inmovilizado material, por lo que su imputación a resultados debe realizarse en proporción a la dotación a la amortización efectuada para esos activos. Difícilmente, por tanto, pueden considerarse rentas derivadas del arrendamiento los ingresos constituidos por las imputaciones anuales de esas subvenciones de capital.

Debemos concluir, pues, que las subvenciones y subsidiaciones percibidas no constituyen rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por lo que de conformidad con el artículo 54.1 del TRLIS la parte de cuota correspondiente a ellas no es susceptible de bonificación.

CUARTO.- La segunda cuestión a examinar es si es o no incompatible el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas con el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS. En este sentido se manifiestan el artículo 53 del TRLIS, apartado cuarto, concerniente al ámbito de aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; la Disposición Adicional 12ª del TRLIS, añadida por el artículo 77 de Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

Del artículo 53 del TRLIS resulta la incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los restantes regímenes especiales regulados en el Título VII de dicha norma [...]. Esta incompatibilidad se traduce en que si la entidad reúne las condiciones para tributar por el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y por cualquier otro, nunca podrá tributar por el de arrendamiento de viviendas, salvo en el caso de que el otro régimen especial fuera el de empresas de reducida dimensión, en cuyo supuesto podrá optar por uno o por otro.

El Director recurrente sostiene que de la incompatibilidad que el artículo 53.4 del TRLIS establece entre el Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los beneficios fiscales previstos en el capítulo XII del Título VII para las empresas de reducida dimensión, entre los que se incluye el tipo reducido del artículo 114 del TRLIS, se deduce que la voluntad del legislador era que los únicos beneficios fiscales de que debían gozar las entidades acogidas al Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas eran los expresamente recogidos en su articulado, entre los que no se halla tipo de gravamen reducido alguno. Esta argumentación se antoja inconsistente toda vez que la incompatibilidad se establece por el artículo 53.4 del TRLIS exclusivamente respecto del régimen especial de empresas de reducida dimensión, sin alusión alguna al tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima de la citada norma.

El Director se remite en este sentido a la contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante núm. V2218/2010, de 6 de octubre, que dispone lo siguiente:

[...]

"La aplicación del tipo de gravamen reducido que contempla esta disposición adicional duodécima del TRLIS establece [...] en lo que se refiere al importe neto de la cifra de negocios, se requiere que sea inferior a 5 millones de euros en el período impositivo correspondiente. De acuerdo con ello,

puede afirmarse que las entidades que cumplan este requisito, en términos generales [...], tendrán la consideración de entidades de reducida dimensión. En base a la disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida en virtud de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, [...] parece razonable interpretar que, dado que las entidades que, en su caso, podrían aplicar la disposición adicional duodécima tendrían, en principio, la consideración de entidades de reducida dimensión a los efectos del capítulo XII del título VII del TRLIS, tal como sucede para ellas, las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional duodécima, les sea de aplicación la misma, podrán optar entre aplicar ésta o aplicar el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda”.

Este Tribunal Central no comparte la conclusión de la Dirección General de Tributos en la contestación a la Consulta Vinculante núm. V2218/2010, de 6 de octubre, arriba reproducida, precisamente por las razones que la propia contestación sugiere. La Dirección General de Tributos reconoce, por un lado, que la disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida en virtud de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, no ha introducido ninguna modificación en la regulación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas relativa a la compatibilidad de ambos incentivos, ni contiene en sí misma ninguna indicación al respecto. De este hecho objetivo cabría ya inferir que la incompatibilidad no ha sido deseada por el legislador, pues ninguna dificultad habría tenido para establecerla al introducir el beneficio fiscal de la disposición adicional duodécima mediante la Ley 26/2009.

Por otra parte, si bien es cierto que la mayor parte de las empresas que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª serán efectivamente empresas de reducida dimensión a los efectos del capítulo XII del título VII del TRLIS, dado que la cifra de negocios exigida para aplicar el citado gravamen reducido es inferior a la que se necesita para acogerse al régimen especial de dicho capítulo, no lo es menos, como apunta la propia contestación a la Consulta al utilizar la expresión “en términos generales”, que de la literalidad de la normativa examinada nada impide que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª empresas que no reúnen los requisitos del Capítulo XII del TRLIS, como serían aquellas que no cumplieran el requisito de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el período impositivo anterior pero que en el período impositivo actual su cifra de negocios fuese inferior a 5 millones de euros y cumplieran los restantes requisitos de la disposición adicional 12ª.

En vista de lo señalado este Tribunal Central concluye que no existe incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6784/2017 de 28/02/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Undécima

Procedimiento de recaudación tributaria. Providencia de apremio de liquidación vinculada a posible delito contra la Hacienda Pública. Impugnación del acuerdo denegatorio del aplazamiento con solicitud de suspensión con dispensa total de garantías.

La normativa regula un régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, pero no contempla específicamente en los artículos 255, 256 ni 258.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, modificada por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, el régimen aplicable para el caso de un acuerdo de denegación de solicitud de aplazamiento de dicha liquidación vinculada a delito. Es por ello que, al no estar contemplado expresamente un régimen específico en el Título VI de la LGT respecto de este acto, el TEAC entiende aplicable el régimen general de recursos y suspensiones previsto en la LGT y en el RGRVA lo que implica que el acto debe entenderse suspendido cautelarmente. Por tanto, al haber una solicitud de suspensión pendiente de resolución, no procedía la emisión de la providencia de apremio, por lo que este Tribunal estima la reclamación económico-administrativa y anula la citada providencia de apremio impugnada.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- En el presente caso, el acto impugnado por la interesada es la providencia de apremio relativa a la deuda liquidada según el procedimiento especial del artículo 250.2 de la LGT de 2003, por lo que a tenor de lo dispuesto en el artículo 256 de la misma norma, sería impugnable la providencia de apremio al estar prevista en el artículo 167.3 de la Ley, que dispone:

“Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada”.

TERCERO.- El Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, establece en su artículo 52.4 las consecuencias de la denegación de un aplazamiento / fraccionamiento, disponiendo:

“Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...].

En consecuencia, en el supuesto de denegación de aplazamientos/fraccionamientos presentados dentro del periodo voluntario de ingreso, el artículo 52.4 remite a los plazos del artículo 62.2 de la LGT de 2003 para realizar el ingreso de la deuda cuyo aplazamiento se ha denegado, siendo la redacción del citado artículo 62.2 la siguiente:

“En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”.

En el presente caso, la denegación del aplazamiento se notificó el 29 de septiembre de 2017, por lo que el plazo de ingreso de la deuda una vez denegado el aplazamiento, concluyó el 5 de noviembre de 2017, por lo que no media alguna causa de suspensión del procedimiento de recaudación, la Administración estaría habilitada a partir de lo dispuesto en el artículo 161 de la LGT de 2003, a iniciar el procedimiento de apremio.

[...]

CUARTO.- No obstante lo anterior, la interesada se opone al apremio, alegando la suspensión del procedimiento de recaudación (ex artículo 167.3.b. de la LGT de 2003), ya que presentó el 13 de octubre de 2017 reclamación económico administrativa ante este Tribunal contra el acuerdo de la Administración que denegaba el aplazamiento, así como solicitud de suspensión con dispensa total de garantías alegando “graves perjuicios que pudiera causar a la sociedad la ejecución”.

El artículo 46 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante RRVA), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo dispone:

- “1. El tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

2. Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los

párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión.

[...]"

Por otra parte, el artículo 165.1 de la LGT de 2003, dispone: "1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria".

Respecto del tema que se plantea, existe una jurisprudencia reiterada conforme a la cual la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda sobre ella, así como recoge la reciente Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014 -recurso de casación 4900/2011-.

[...]

QUINTO: En consecuencia, de la normativa y jurisprudencia trascrita, se deduce que de no existir alguna norma de carácter especial que contravenga a las que se han transcrito, una vez que la interesada presenta la solicitud de suspensión de la ejecución del acto en periodo voluntario, alegando perjuicios de difícil reparación, la Administración debe esperar a iniciar el procedimiento de apremio hasta que este Tribunal Central resuelva sobre dicha solicitud de suspensión.

En el presente caso, al tratarse de una liquidación vinculada a posible delito, el artículo 255 de la LGT de 2003 establece la regla general para las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria, entre las que está enmarcada una denegación de aplazamiento:

"En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se registrarán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título".

El artículo 256 de la LGT de 2003 dispone: "Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Ley".

Por tanto, la normativa regula un régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, pero no contempla específicamente en los artículos 255, 256 ni 258.3 LGT el régimen aplicable para el caso de un acuerdo de denegación de solicitud de aplazamiento de dicha liquidación. Es por ello que, al no estar contemplado expresamente un régimen específico en el Título VI de la LGT de 2003 respecto de este acto, debe entenderse aplicable el régimen general de recursos y suspensiones previsto en la LGT de 2003 y en el RRVA, lo que implica que el acto debe entenderse suspendido cautelarmente, no siendo posible que la Administración inicie el procedimiento de apremio en tanto penda la resolución de la solicitud de suspensión.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 7013/2017 de 28/02/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación tributaria. Denegación aplazamiento/fraccionamiento del pago. Falta de ingreso en periodo voluntario. Efectos de la nueva solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en ese plazo.

La denegación de un aplazamiento solicitado en período voluntario tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 LGT, tal como prevé el artículo 52 del RGR, sin que una nueva solicitud de aplazamiento en este período produzca la suspensión del procedimiento. El artículo 65 de la LGT establece cuáles son los dos requisitos que han de cumplirse para la concesión de los aplazamientos y fraccionamientos de pago, siendo ambos requisitos de cumplimiento inexcusable: el primero de ellos recogido en el apartado 1 de este artículo consiste en que la situación económico-financiera del obligado tributario le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos y el segundo se recoge en el apartado 3 del mismo artículo y establece que las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previsto en el artículo 82 de esta ley y el normativa recaudatoria, incluyéndose aquí los distintos supuestos de dispensa de garantías que existen. En este caso, el TEAC fija criterio al estimar el recurso extraordinario de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- Debe comenzarse reseñando que se ha presentado por el Departamento de Recaudación ante este TEAC otro recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio registrado con el RG 7001-2016, que se resuelve en esta misma fecha, en el que se plantean idénticas cuestiones que las que se suscitan en el presente recurso, si bien con alguna matización que indicaremos seguidamente, cuestiones éstas que se pueden concretar en los siguientes puntos:

- Determinar si la presentación de una segunda solicitud de aplazamiento en el plazo regulado en el artículo 62.2 de la LGT concedido tras la denegación de una primera solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago de la deuda, produce o no los efectos regulados en el artículo 65.5 LGT, esto es, si la presentación de esta segunda solicitud dentro del plazo de ingreso que se abre tras la denegación de la primera solicitud puede surtir efectos suspensivos; o, por el contrario, si esta segunda solicitud presentada en el plazo del artículo 62.2 LGT no impide el inicio del período ejecutivo si no se produce en ingreso de la deuda en dicho plazo.
- Determinar qué debe entenderse por modificaciones sustanciales en una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento, cuando se reitera la misma tras haber sido denegada una primera solicitud, con la alegación de que existen modificaciones sustanciales con respecto de la solicitud previamente denegada.

En el presente recurso, registrado con el RG 7013-2017, se incluye algún matiz sobre los puntos indicados anteriormente, como son, respecto del primer punto, la insistencia en que la apertura de este plazo sólo tiene el efecto de posibilitar el pago de la deuda sin recargo alguno y que la nueva solicitud de aplazamiento/fraccionamiento que pudiera presentarse, en su caso, se ha de entender presentada en período ejecutivo.

Con respecto al segundo punto indicado, se señala que la “modificación sustancial” a que se refiere el artículo 47.2 del RGR ha de estar referida al cumplimiento del requisito de transitoriedad de las dificultades económico-financieras del solicitante, cuando el incumplimiento de este requisito fue la causa de la denegación del aplazamiento, así como que si cumple el requisito de suficiencia económica y jurídica de la garantía cuando su ausencia constituyó el motivo de la denegación del mismo.

TERCERO.- [...] La denegación de un aplazamiento solicitado en período voluntario no admite una reconsideración, sólo prevista para las concesiones de aplazamientos, ni admite una nueva petición de aplazamiento que se pueda considerar también realizada en período voluntario, siendo sólo susceptible, el acuerdo denegatorio, de recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa, con motivo de los cuales, en su caso, sí podrá formularse solicitud de suspensión.

Sin embargo, nada obstaría a que se presentase una nueva solicitud de aplazamiento/fraccionamiento sin los efectos suspensivos que prevé el artículo 65.5 LGT siempre y cuando se produjera una modificación sustancial de las condiciones en las que se solicita el aplazamiento que son objeto de debate en el siguiente Fundamento de Derecho y cuya apreciación conllevaría a que el aplazamiento/fraccionamiento se tramitase en período ejecutivo.

En conclusión, la presentación de una nueva solicitud de aplazamiento en el plazo de ingreso abierto con la denegación de la primera solicitud no tiene efectos suspensivos, de manera que, una vez transcurrido el plazo de ingreso del artículo 62.2 LGT concedido con la notificación de la denegación sin haberse realizado el pago de la deuda, se dará inicio al período ejecutivo y consecutivamente al procedimiento de apremio.

CUARTO.- Se destacan el artículo 65 de la LGT, reproducido en el Fundamento de Derecho anterior, establece los dos requisitos para la concesión de los aplazamientos y fraccionamientos de pago[...]; la resolución del TEAC 3353/2002 dictada en el recurso extraordinario para la unificación de criterio dictada el 11 de febrero de 2004, en la que se establece que, en materia de aplazamientos, la Administración Tributaria cuenta con cierto grado de discrecionalidad a la hora de su concesión o denegación [...]; el artículo 47 del RGR introduce una matización que enlaza con la segunda cuestión que ha de tratarse en el presente recurso[...]; la resolución del TEAR de Murcia que ha dado lugar al otro recurso en unificación de criterio, el RG 7001-2056, señala sobre lo que entiende que es, a su criterio, una modificación sustancial [...]; la resolución del TEAR de Andalucía 41/3126/2010, de 29 de febrero de 2012 [...] y la resolución del TEAR de Cataluña 08/2073/2010, de 26 de abril de 2012.

Habiendo resuelto el TEAC sobre la primera cuestión debatida y negados los efectos suspensivos de las segundas solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento presentadas en el período abierto con la denegación de las presentadas en primer lugar, nada obsta a que los obligados tributarios puedan, por tanto, dentro de este plazo, presentar solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento pero sin dotarles de los efectos suspensivos de los que sí gozaron las primeras solicitudes presentadas dentro del período voluntario de ingreso. Estas segundas solicitudes se asimilarían a las presentadas en período ejecutivo puesto que su petición dentro de este plazo no evita el devengo del recargo de apremio ordinario regulado en el apartado 4 del artículo 28 de la LGT al no concurrir las circunstancias que se señalan en los apartados 2 y 3 de este mismo artículo.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 47.2 del RGR hay que determinar cuál es el elemento que obligaría a la Administración a abordar la tramitación de esta segunda solicitud, como es que contenga una “modificación sustancial” de la previamente denegada, ya que en caso contrario procedería su inadmisión y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

En conclusión, siendo los dos requisitos contemplados en el artículo 65 de la LGT de cumplimiento inexcusable, podría apreciarse una modificación sustancial de la segunda solicitud con respecto de la primera, cuando se alegue y acredite que la existencia de dificultades económico-financieras de

carácter estructural – siendo esta la razón que motivó la denegación de la primera solicitud- hayan desaparecido, pero no cuando se mantengan las mismas circunstancias y ello aun cuando entre la primera y la segunda solicitud de aplazamiento haya diferencias en cuanto a las garantías ofrecidas. De la misma forma habría que entender que existe una modificación sustancial en la segunda solicitud en aquellos casos en los que tras denegarse el aplazamiento/fraccionamiento solicitado por insuficiencia jurídica y/o económico de las garantías ofrecidas –pero quedando acreditado que sí existían dificultades transitorias de tesorería- se cumpliera el requisito de suficiencia económico y jurídica de la garantía ofrecida, pues fue precisamente la ausencia de este requisito lo que constituyó la causa de denegación.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 700/2015 de 08/03/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

Procedimiento sancionador. Posibilidad de iniciar nuevo procedimiento una vez anulada la liquidación principal por haberse ordenado la retroacción de actuaciones. Plazo.

La anulación de la sanción que se produce como consecuencia de la anulación de la liquidación de la que trae causa, con la consiguiente retroacción de actuaciones, no impide que la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento en el plazo de tres meses desde que se notifica al contribuyente la liquidación resultante de las actuaciones retrotraídas. Esto es así porque la anulación de la sanción viene impuesta por la anulación de la liquidación, sin que se haya entrado a conocer sobre el fondo de la sanción.

Ahora bien, lo que precisa el TEAC en esta resolución es que Administración puede iniciar y tramitar un nuevo procedimiento sancionador, pero no puede notificar directamente al contribuyente un nuevo acuerdo sancionador sin haber iniciado un nuevo procedimiento.

Fundamentos de derecho

[...]

QUINTO.- Finalmente, pasaremos a referirnos al incidente de ejecución relativo a la sanción por Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006/07.

La anulación de la liquidación de la que la sanción que ahora nos ocupa trae su causa (Fundamento de Derecho Cuarto de la presente resolución) necesariamente lleva a la anulación de la liquidación sancionadora pero no es esta la única causa por la que dicha liquidación sancionadora debe anularse. Y así, observamos que el TEAR, respecto de la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006/07 lo que hace es ordenar retrotraer y que como consecuencia de dicha retroacción la Inspección practica al contribuyente nueva liquidación fruto de la cual procede directamente a dictar y notificar nueva sanción.

Pues bien, no es ese el criterio de este Tribunal para casos como el que nos ocupa, y así tenemos dicho en resolución de 04-02-2016:

<<DÉCIMO-SÉPTIMO.- Se refiere la segunda alegación planteada por el reclamante respecto del Acuerdo sancionador a la vulneración del principio del non bis in idem por la imposibilidad de la Inspección de dictar nueva sanción respecto de unos hechos que fueron sancionados con anterioridad habiéndose anulado la primera sanción por resolución firme del TEAC.

Pues bien, acerca del referido "non bis in idem" en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador se ha pronunciado recientemente este Tribunal Central en su resolución de 05-11-2015 (RG 3142/13 y acumuladas), resolución de la que destacamos, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

"A tal efecto, cuando se anula una sanción por haberlo sido la liquidación en que se basa, y es posible la práctica de una posterior liquidación, en relación con el mismo concepto y período, para determinar si el

principio ne bis in idem en su vertiente procedimental impide el dictado de una nueva sanción que traiga causa de esta segunda liquidación, debemos diferenciar los siguientes supuestos:

- *Casos en los que un Tribunal estima un recurso o reclamación por razones sustantivas o de fondo, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar.*
- *Casos en los que se trata de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada, si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.*
- *Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad.*

(...)

- *Casos en los que un Tribunal estima por razones formales, anulando totalmente el acto impugnado, acordando la retroacción del procedimiento, o bien apreciando la caducidad:*

La anulación de la liquidación por motivos de forma lleva consigo la anulación total de la sanción, incluso en el caso de haberse acordado la retroacción del procedimiento, pues así lo impone el art. 66.4 RR: “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”. Y, tal y como se ha expuesto, anulada la sanción por motivos de forma, está vedado realizar pronunciamientos de fondo sobre su conformidad a Derecho, como así lo ha recogido la doctrina de este TEAC citada más arriba.

*De modo que, en este caso, anulada la sanción por un defecto de procedimiento, si bien que situado en el procedimiento liquidatorio del que aquélla trae causa, sin que se realice un pronunciamiento definitivo sobre el fondo, es decir sobre la procedencia y conformidad a Derecho del ejercicio del *Ius Puniendi*, no hay pronunciamiento absolutorio, sino tan sólo la obligada anulación de la sanción por razones procedimentales, por lo que, según lo expuesto, **el principio ne bis in idemno veda la tramitación de un segundo procedimiento sancionador** (una vez, claro está, que se proceda a la subsanación del defecto del procedimiento que fue apreciado).*

No es ajeno este Tribunal a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del TS de fecha 11 de Abril de 2014, rec. 164/2013, Ponente, Emilio Frias Ponce, en la que, anulada una liquidación por razón de falta de autorización del representante para suscribir el acta, y por tanto, por razón de un defecto de forma, considera el TS impedida la reproducción del procedimiento sancionador tras la retroacción del procedimiento de liquidación. No podemos sin embargo extraer de tal Sentencia una doctrina contraria a lo que hasta el momento se ha expuesto y concluido, por las siguientes razones. En primer lugar, porque el TS hace esta declaración obiter dicta, pues se trata de un recurso de casación en unificación de doctrina que en este punto se inadmite por no haber Sentencia de contraste, y porque en el caso concreto no se planteó la relevancia de la diferencia entre la anulación por defectos materiales y de procedimiento, sino que la cuestión litigiosa se centró exclusivamente en debatir si la anulación de la sanción traía causa de la anulación de la liquidación, o bien estaba basada en la propia prescripción de la sanción, lo que, según hemos expuesto, y concluye el TS, carece de relevancia en orden a aplicar el principio non bis in idem. Por esta misma razón, las Sentencias que el TS cita como precedentes, tampoco resuelven casos en que la anulación de la sanción hubiera sido por un defecto de procedimiento; así, cita la Sentencia de 26 de marzo de 2012, rec. de casación 5827/09, en la que se impedía una nueva sanción cuando la retroacción del procedimiento liquidatorio había tenido lugar

(indebidamente) por razones sustantivas, y la Sentencia de 22 de marzo de 2010, que versa propiamente sobre la articulación procesal del principio *non bis in idem* en su vertiente material. Muy al contrario, en tales Sentencias, así como en las que cita del TC se subraya que es imprescindible para aplicar el principio *ne bis in idem* que haya un doble enjuiciamiento definitivo sobre la misma conducta (de hecho, algunas de tales Sentencias las hemos citado más arriba en apoyo de la diferencia entre ambos tipos de pronunciamientos).

En síntesis, a juicio de este Tribunal, la respuesta que ha de darse a la cuestión de si, después de haber sido anulada una sanción por razón de la anulación de la liquidación de la que trae causa, puede volver a dictarse una sanción basada en la nueva liquidación que se dicte, depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación, pues de ello dependerá también el contenido del pronunciamiento anulatorio:

(...)

por último, si se ha apreciado un defecto de procedimiento, que es causa de la anulación de la liquidación, la anulación de la sanción viene impuesta por él, sin que ningún pronunciamiento puede hacerse sobre el fondo de la sanción, ni directa ni indirectamente, siendo tal una cuestión que queda imprejuzgada, de modo que cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose nueva liquidación, **la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador no está vedada por el principio *ne bis in idem***.

Y siendo esto último es lo que ha ocurrido en el presente supuesto, en que lo que causó la anulación de la liquidación fue un defecto de procedimiento, viniendo así la anulación de la sanción impuesta por él, en aplicación de lo expuesto debe concluirse que no se ha producido vulneración alguna del principio *ne bis in idem*, ni en su vertiente material ni en su vertiente procedimental, debiéndose desestimar las pretensiones de la reclamante al respecto”.

Pues bien, tal y como ha quedado recogido en los antecedentes de hecho, mediante la resolución de este Tribunal de 24-04-2013 se ordenó la anulación de las liquidaciones tributaria y sancionadora impugnadas y la retroacción de las actuaciones inspectoras, esto es, se anuló pura y simplemente la sanción derivada de la liquidación anulada (sin retrotraer a efectos sancionadores), **pudiendo la Inspección haber iniciado un nuevo procedimiento sancionador**, circunstancia que no se dio en el presente caso en que la Inspección procedió a dictar directamente, sin haber realizado trámite previo alguno, nuevo Acuerdo sancionador el mismo día en se que dictó el nuevo Acuerdo de liquidación.

Dispone el artículo 209 de la LGT, regulador de la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria, lo siguiente:

- “1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.
2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto de la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución”

Disponiendo el artículo 210 de la LGT, regulador de la instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria, en sus apartados 4 y 5, lo siguiente:

4. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

5. *Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.*

Disponiendo el artículo 208.3 de la misma Ley lo siguiente:

Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:

- a) *A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.*
- b) *A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.*
- c) *Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley.*

Señalando finalmente el artículo 211 de la LGT, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

- “2. *El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.*

...

4. *El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.”*

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, con fecha 25-11-2013 se notificó al interesado el nuevo Acuerdo de liquidación no habiendo procedido la Inspección propiamente al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y propuesta de sanción (trámites esenciales a la vista de la normativa trascrita), siendo que a lo que habilita el criterio de este Tribunal Central antes transcrito es al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y no directamente a la notificación del Acuerdo sancionador. En definitiva, no procedió la Inspección a iniciar en el plazo de 3 meses a que se refiere el artículo 209.2 LGT antes transcrito nuevo procedimiento sancionador, de manera que, habiendo sido anulada la primera liquidación sancionadora, no podemos sino estimar las pretensiones del reclamante en este punto y anular la sanción aquí recurrida.

Y en el mismo sentido se ha pronunciado la sentencia de la Audiencia Nacional de 19-10-2017 (rec. nº. 132/2016).

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5663/2017 de 08/03/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Base imponible. Rendimientos netos de capital inmobiliario. Inaplicación de la reducción por arrendamiento de vivienda a los arrendamientos de temporada.

La reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, es aplicable únicamente a los arrendamientos que la Ley de Arrendamientos Urbanos califica como de vivienda en su artículo 2 y no a los arrendamientos por temporada de su artículo 3.2. El TEAC fija este criterio al estimar el recurso extraordinario de alzada promovido por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Fundamentos de derecho

[...]

SEGUNDO.- La cuestión controvertida se centra en determinar si la reducción prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, es aplicable únicamente cuando se trata del arrendamiento de un bien inmueble destinado a residencia o morada permanente o si, por el contrario, se aplica también a los arrendamientos de temporada.

TERCERO:

[...]

El debate se suscita sobre lo que debe entenderse, a efectos de la reducción controvertida, por arrendamiento de inmueble destinado a vivienda. Se trata, en último término, de determinar si por arrendamiento de inmueble destinado a vivienda debe entenderse siempre y en todo caso el concerniente a una edificación destinada a satisfacer la necesidad permanente de residencia de quien la va a ocupar, como sostiene el Director recurrente, o si podría calificarse también como tal el relativo a una edificación destinada a satisfacer tan sólo una necesidad temporal de residencia, como parece desprenderse de la resolución del TEAR.

[...]

Ciertamente, la LIRPF no define lo que debe entenderse por “arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda” o, simplemente, arrendamiento de vivienda. Tampoco, a tal efecto, remite a ninguna otra norma, como pueda ser la Ley de Arrendamientos Urbanos, como bien señala el TEAR en su resolución.

[...]

La LAU en su artículo 2.1 establece que *“se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”*.

Por su parte, el artículo 3 de dicha norma señala que:

Artículo 3. Arrendamiento para uso distinto del de vivienda

- "1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, **tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior.***
- 2. **En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualquiera que sean las personas que los celebren.***

En el Preámbulo de la LAU se indica:

"La Ley abandona la distinción tradicional entre arrendamientos de vivienda y arrendamientos de locales de negocio y asimilados para diferenciar entre arrendamientos de vivienda, que son aquellos dedicados a satisfacer la necesidad de vivienda permanente del arrendatario, su cónyuge o sus hijos dependientes, y arrendamientos para usos distintos al de vivienda, categoría ésta que engloba los arrendamientos de segunda residencia, los de temporada, los tradicionales de local de negocio y los asimilados a éstos.

Este nuevo categorismo se asienta en la idea de conceder medidas de protección al arrendatario sólo allí donde la finalidad del arrendamiento sea la satisfacción de la necesidad de vivienda del individuo y de su familia, pero no en otros supuestos en los que se satisfagan necesidades económicas, recreativas o administrativas.

Para ello, en la regulación de los arrendamientos para uso distinto al de vivienda, la ley opta por dejar al libre pacto de las partes todos los elementos del contrato, configurándose una regulación supletoria del libre pacto que también permite un amplio recurso al régimen del Código Civil".

De los preceptos expuestos de la LAU y de su preámbulo se colige que en comparación con los arrendamientos destinados a vivienda, los celebrados por temporada se destinan a satisfacer una necesidad temporal de vivienda, no permanente, siendo la temporalidad el verdadero criterio diferenciador de ambos tipos de arrendamiento. Así, aunque ambos arrendamientos se destinen a satisfacer una necesidad de vivienda –necesidad de una edificación habitable–, la diferencia sustancial entre ambos radica en que la causa que los motiva es distinta; en unos será satisfacer una necesidad permanente y, en otros, una necesidad temporal. El criterio relevante para distinguir unos de otros no será, por tanto, el tiempo por el que se pacte el contrato sino la finalidad a la que se destine la edificación habitable –la vivienda–, para uso permanente de vivienda o para uso temporal. Así lo ha señalado, en efecto, la jurisprudencia, indicando reiteradamente que el requisito de la temporalidad o de la permanencia de la ocupación guarda relación no con el plazo de duración simplemente cronológico por el que se pacta la duración del contrato sino con la finalidad a que va encaminado dicho contrato.

A juicio de este Tribunal Central debe aceptarse, en consecuencia, la tesis del Director recurrente, que viene a identificar, a efectos de la controvertida reducción, el arrendamiento de inmueble destinado a vivienda con el de una edificación habitable destinada a residencia permanente del inquilino sobre la base de lo dispuesto en el artículo 2.1 de la LAU.

No se opone a la conclusión señalada el argumento del TEAR de que la LIRPF no condiciona la aplicación de la reducción a que la vivienda arrendada sea habitual o permanente. El TEAR parece sugerir que cuando la normativa del IRPF ha querido referirse a la vivienda habitual del contribuyente a la hora de establecer exenciones, deducciones o incentivos fiscales lo ha hecho expresamente, por lo que si el legislador hubiera querido que la reducción del artículo 23.2 se aplicara sólo en los

supuestos de arrendamiento de la vivienda habitual así lo habría dispuesto, utilizando la expresión “En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a **vivienda habitual.....**” en lugar de la que efectivamente ha empleado: “En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a **vivienda**”.

[...]

A nuestro juicio este enfoque no es el correcto, porque la discusión aquí planteada no concierne al concepto de “vivienda” sino al de “arrendamiento con destino a vivienda” o simplemente “arrendamiento de vivienda”. No se trata, por tanto, de interpretar el término “vivienda” sino el de “arrendamiento de vivienda”. Y como se ha señalado más arriba, a falta de este último concepto en el conjunto principal de fuentes del ordenamiento tributario se ha de acudir a las supletorias, constituidas en este caso por la LAU.

Por otra parte, el concepto de “vivienda habitual” contenido en la normativa del IRPF surge en relación con un incentivo fiscal concreto que es el de la deducción por adquisición de vivienda.

Así, en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, según redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, precepto concerniente a la deducción por inversión en vivienda habitual, se indica que “*Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente (....)*”. Por su parte, el artículo 54 del RIRPF, señalaba en aquel entonces que:

“1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años”.

Si el artículo 23.2 de la LIRPF hubiese utilizado la expresión “vivienda habitual” en el sentido que la normativa del IRPF da a ese concepto, la reducción del rendimiento neto para el arrendador estaría condicionada a que el arrendatario residiera al menos tres años en la vivienda, lo cual supondría aplicar la reducción provisionalmente durante ese tiempo. Si antes de dicho plazo el arrendatario dejase de residir en la vivienda el arrendador tendría que regularizar su situación tributaria presentando las oportunas autoliquidaciones complementarias por los ejercicios en los que se aplicó provisionalmente una reducción que ha devenido improcedente. Pues bien, se antoja difícil pensar que estuviera en los planes del legislador la aplicación de un beneficio fiscal por un obligado tributario (el arrendador) cuya efectividad en un determinado ejercicio dependiera del proceder en los sucesivos de otro obligado tributario distinto (el arrendatario). De ahí que, a juicio de este Tribunal Central, el concepto de vivienda al que se refiere el artículo 23.2 de la LIRPF cuando regula la reducción por “arrendamiento con destino a vivienda” no se identifica estrictamente y en todo caso con el de “vivienda habitual” previsto en la propia LIRPF.

CUARTO.- [...] Este Tribunal Central comparte la opinión del Director recurrente de que la finalidad última de la reducción, la minoración del precio de los alquileres, es determinante para concluir que el legislador estaba pensando en un arrendamiento de vivienda que cumpla la función de ser la residencia permanente del destinatario, no una residencia temporal o vacacional. Se pretende con la medida impulsar el mercado del alquiler en nuestro país reduciendo el número de viviendas vacías o desocupadas para, de este modo, favorecer el acceso a una necesidad humana básica, como es la vivienda, a un sector de la población que no cuenta con los recursos suficientes para acceder a una vivienda en propiedad y que, además, se encuentra con importantes dificultades para el acceso a una vivienda en régimen de alquiler por los altos precios que se piden en el mercado, por lo que la medida perdería parte de su sentido si se admitiese su aplicación cuando se trata de un arrendamiento de temporada o vacacional.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 6227/2014 de 21/03/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA e IRPF. Régimen especial simplificado de IVA. Renuncia y revocación a la renuncia. Art 33.2 RIVA. Examen de la posibilidad de revocar tácitamente la renuncia al régimen.

De acuerdo con la normativa expuesta en la Resolución, queda claro que es posible efectuar la renuncia al régimen especial de IVA, o al método de estimación objetiva de IRPF, de forma tácita, pero no la revocación de dicha renuncia, que no está prevista por la normativa reguladora. Se reitera criterio, en cuanto a la no posibilidad de revocación una vez hecha la renuncia, de RG: 00/01760/2013 (19-02-2015). Pero el criterio aún no reiterado, es el relativo a la renuncia tácita, que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT. En este caso, el TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente.

Fundamentos de derecho

[...]

SEGUNDO.- En este sentido, se manifiestan el 33.2 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA [...]; el artículo 33 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a la Renuncia al método de estimación objetiva [...] y la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]

El régimen de estimación objetiva por módulos es un régimen voluntario que se caracteriza porque la inclusión al mismo supone una opción pasiva. Sólo mediante renuncia cabe la exclusión al mismo y, a través de ella, la tributación por el régimen de estimación directa. Y del mismo modo, una vez se ha renunciado al régimen únicamente la revocación al mismo en los plazos previstos en la norma da lugar a su nueva inclusión en el régimen de estimación objetiva.

Desde la aprobación de este régimen fue punto de discusión si la renuncia debía ser expresa o bien era posible una renuncia tácita mediante la presentación de las declaraciones-liquidaciones en régimen de estimación directa, existiendo pronunciamientos judiciales contradictorios, de tal suerte que el legislador admitió tal posibilidad que, contrariamente, no se prevé para la revocación de tal renuncia.

En el año 2000, el obligado tributario presentó declaración censal donde consta la opción por el régimen de estimación directa en IRPF, y por el régimen general del IVA. En consecuencia, en aplicación de la normativa expuesta, dicha renuncia al régimen de estimación objetiva obliga al contribuyente a declarar en estimación directa y en régimen general hasta que, transcurridos un mínimo de tres años, expresamente revoque tal renuncia.

La coordinación existente entre el régimen especial simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva de IRPF, ha llevado al legislador a establecer que quedan excluidos del primero de los

Doctrina administrativa

regímenes aquellos empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades (artículo 122.Dos.4º de la Ley del IVA). Esto es, el régimen simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva del IRPF están intrínsecamente vinculados por las actividades que el legislador especifica en las órdenes ministeriales anuales reguladoras de los regímenes, de manera que las situaciones de renuncia o exclusión que afectan a uno de ellos, automáticamente afectan al otro en el mismo sentido, esto es, la exclusión en uno de los regímenes lleva consigo que el obligado tributario quede excluido del otro régimen, de igual manera que la renuncia a uno de los dos regímenes especiales supone automáticamente la exclusión en el otro.

De esta manera, la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF, tal como se ejercitó por el interesado, le vincula también a efectos del IVA, de forma que en ambos impuestos pasa a tributar por el régimen general de cada uno de ellos.

En el año 2009, transcurrido el plazo de tres años que contempla la normativa para poder revocar la renuncia a los anteriores regímenes, el obligado tributario comienza a presentar sus declaraciones-liquidaciones aplicando el régimen de estimación objetiva en IRPF y el régimen simplificado en el IVA, pues considera que cabe la revocación tácita. No es hasta septiembre de 2010 cuando presenta la revocación expresa, ante la comunicación que le remite la AEAT.

La normativa no prevé esta forma de revocación tácita, por lo que la Administración considera que tal revocación no surte efectos hasta que es presentada formalmente en septiembre de 2010, a lo que se opone el obligado tributario, defendiendo la confusa redacción de la norma y la validez de la revocación tácita.

De acuerdo con la normativa expuesta en la presente Resolución, queda claro que es posible efectuar la renuncia al régimen especial de IVA, o al método de estimación objetiva de IRPF, de forma tácita, pero no la revocación de dicha renuncia.

A este respecto, debemos destacar que las normas tampoco permitían la renuncia tácita hasta el año 1999, cuando el artículo 2 del Real Decreto 215/1999, introduce la modificación en el artículo 33.2 del RIVA para admitir la renuncia tácita al régimen simplificado del IVA. De igual forma se podría haber admitido la revocación tácita, pero no se hizo por el legislador.

EL VOCAL DE LA VOCALÍA 5ª PRESENTA VOTO PARTICULAR.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 80/2018 de 23/03/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria y suspensión. Efectos de la suspensión acordada respecto de un responsable solidario sobre los demás responsables de una misma deuda.

La solicitud de suspensión del procedimiento de recaudación obtenida por un responsable, no puede afectar al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes. El TEAC fija este criterio al estimar el recurso extraordinario de alzada promovido por la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Fundamentos de derecho

[...]

SEGUNDO.- La cuestión debatida consiste en determinar si la suspensión garantizada acordada respecto de un responsable solidario beneficia a los demás responsables de una misma deuda.

TERCERO.- La suspensión de la ejecución de un acto con motivo de la interposición de recursos y reclamaciones en vía económico administrativa se regula en el los artículos 244 y 233.1 de la LGT, que disponen que como regla general la ejecución de los actos impugnados quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que se establezcan reglamentariamente. Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de la misma ley.

Partiendo del anterior principio general de la ejecutividad de los actos administrativos, la cuestión debatida en el presente recurso extraordinario está expresamente regulada en nuestro ordenamiento jurídico (artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación).

[...]

Bien es cierto que el Tribunal Supremo dictó el 24 de junio de 2015 la sentencia en recurso de casación ordinario nº 1491/2013, a la que se refiere la resolución del TEAR cuyo criterio aquí se debate.

Pues bien, en primer lugar dicha sentencia no se refiere a un supuesto de responsables, sino de sucesores. Así, en la sentencia se recoge literalmente lo siguiente:

“Cuarto. Núcleo del problema a decidir.

La cuestión controvertida se centra en decidir si la suspensión acordada, como consecuencia de la garantía prestada por uno de los sucesores de la entidad escindida, aprovecha al recurrente, tesis

sostenida por éste, o, por el contrario, y como mantiene la Administración y la sentencia impugnada, la garantía prestada por uno de ellos sólo a él aprovecha, pudiendo la Administración exigir la garantía a todos y cada uno de los sucesores, por lo que la falta de pago en periodo voluntario de la recurrente, pese a la garantía ofrecida por otros, no impediría la posibilidad de dictar providencia de apremio.

Como es sabido uno de los motivos que excluye la providencia de apremio es el que la deuda apremiada se encuentre suspendida. Por eso, en este caso, la cuestión a decidir se centra en resolver si la garantía ofrecida por “uno” de los sucesores de la entidad originadora de la liquidación reclamada aprovecha a todos los sucesores, o, alternatively, sólo a quién prestó la garantía.

Quinto. Decisión de la sala.

[...]

Desde la perspectiva estrictamente jurídica las resoluciones impugnadas asimilan el concepto de “responsable” al de “sucesor”, asimilación que la LGT no consiente como lo demuestra el hecho de que aunque unos y otros son obligados tributarios, lo son en concepto distinto, como lo acredita su tratamiento distinto y diferenciado a que son sometidos en el artículo 35.2 f) de la LGT y en el artículo 35.5 del mismo texto legal. A mayor abundamiento, e insistiendo en esta diferenciación, la LGT establece una regulación separada de ambos, “responsables”, artículo 41 de la LGT, y “sucesores”, artículo 40 de la LGT, lo que hace inviable la asimilación pretendida por la Administración.

Precisamente, la improcedencia de esta asimilación hace inaplicable el artículo 124.2 del Reglamento de Recaudación de 2005 (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) a los sucesores, pues en él se contempla y alude exclusivamente a los responsables.

[...]”.

Y finalmente, en todo caso este Tribunal Central debe reseñar que esta sentencia de 24 de junio de 2015 se ha visto superada por otra posterior también de nuestro Alto Tribunal, la sentencia de 14 de marzo de 2017, Rec. n.º 572/2016, también relativa a un supuesto de sucesores –beneficiarios de una escisión-, en la que se considera que partiendo de que nos encontramos ante un supuesto de solidaridad en el pago de la deuda tributaria, una vez que el órgano competente ha determinado la misma mediante la oportuna liquidación, y es requerida formalmente a cada uno de los beneficiarios de la escisión, nace, para cada uno de ellos, una deuda independiente que seguirá un iter procesal determinado, sin que las vicisitudes de unas puedan afectar a las restantes. Y consecuentemente, no mediando suspensión de la deuda tributaria, la misma debe ser ejecutada por la Administración tributaria, y si no lo es por un plazo superior a cuatro años, el derecho de la Administración tributaria a exigir su pago prescribirá. Así, añade la sentencia, dado que estamos ante deudas independientes respecto de cada uno de los sucesores, no resulta adecuado a Derecho en base al artículo 68.8 de la LGT –en relación con los artículos 66.b), 67.1 y 68.2 del mismo cuerpo legal-, atender a los actos de todos los sucesores para determinar si se encuentra prescrita la facultad de la Administración tributaria para exigir el pago respecto de un sucesor individualmente considerado, actos de los que, por otro lado, únicamente se tiene conocimiento a través de menciones indirectas. Por tanto, conforme a la sentencia, únicamente hay que estar a las actuaciones llevadas a cabo respecto de cada obligado tributario individualmente considerado, obviando las realizadas por los demás obligados, por cuanto la solidaridad en el sentido del artículo 68.8 de la LGT únicamente operó a los efectos de exigir a cada uno de los obligados la deuda tributaria y la misma quedó agotada cuando la deuda tributaria le fue individualmente requerida a cada uno de los obligados.

Este mismo criterio lo ha reiterado posteriormente el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de noviembre de 2017 (Rec. n.º 2478/2016).

Revista Técnica Tributaria

.....

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante





Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

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

Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 21 de febrero de 2018

Asunto: C-628/16

Partes: Kreuzmayr GmbH y Finanzamt Linz

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Entregas sucesivas sobre los mismos bienes — Lugar de la segunda entrega — Información del primer proveedor — Número de identificación a efectos del IVA — Derecho a deducción — Confianza legítima del sujeto pasivo en la concurrencia de los requisitos del derecho a deducción»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

“BP Marketing GmbH”, mercantil domiciliada y registrada en Alemania, vendió productos petrolíferos a “BIDI Ltd”, mercantil registrada a efectos del IVA en Austria. Una vez realizado el pago anticipado, “BP Marketing” facilitó a “BIDI” los números de recogida y los documentos que le facultaban para retirar los productos petrolíferos. “BIDI” se comprometió con “BP Marketing” a ocuparse del transporte de esos productos desde Alemania a Austria.

Sin informar a “BP Marketing”, “BIDI” revendió dichos productos a la mercantil “Kreuzmayr” y le proporcionó los números y los documentos que autorizaban la recogida obtenidos de “BP Marketing”, señalando que “Kreuzmayr” haría transportar o transportaría los productos petrolíferos de Alemania a Austria. “Kreuzmayr” hizo retirar efectivamente los productos de que se trata por sus colaboradores o por transportistas contratados para este fin. Estas operaciones se llevaron a cabo entre los meses de abril y octubre de 2007.

“BP Marketing” consideró que sus entregas a favor de “BIDI” eran entregas intracomunitarias exentas. “BIDI” facturó a “Kreuzmayr” el IVA austríaco, que fue pagado. “Kreuzmayr” utilizó a continuación los bienes para sus operaciones gravadas y dedujo en 2008 el correspondiente IVA soportado.

Con motivo de un proceso civil entre “BP Marketing” y “BIDI”, la primera empresa supo que la segunda había encargado a “Kreuzmayr” el transporte de los bienes de que se trata. “BP Marketing” comunicó esta información a las autoridades tributarias alemanas, quienes, seguidamente, le reclamaron el IVA relativo a la entrega de los bienes de que se trata.

En Austria, la administración tributaria de Linz admitió, en un primer momento, a “Kreuzmayr” la deducción del IVA soportado. Sin embargo, con ocasión de una inspección fiscal, se comprobó que “BIDI” no había declarado ni pagado el IVA facturado, sin que “Kreuzmayr” fuera informado de ello. “BIDI” se justificó alegando que las entregas a “Kreuzmayr” habían sido facturadas en Alemania, por lo que estaban exentas y que, como consecuencia de ello, no estaban gravadas en Austria.

A raíz de esa inspección, “BIDI” envió a “Kreuzmayr” facturas rectificativas sin IVA. Pese a ello, “BIDI” no devolvió a “Kreuzmayr” las cantidades percibidas indebidamente, debido a un mero error, según ella. “BIDI” fue declarada insolvente, por lo que “Kreuzmayr” jamás recuperó las cantidades de IVA que había pagado.

Basándose en las facturas rectificativas que indicaban que las entregas de que se trata era operaciones intracomunitarias exentas, la Administración tributaria de Linz consideró que “Kreuzmayr” no tenía derecho a deducir el IVA soportado. Anuló por tanto la deducción en favor de “Kreuzmayr” del IVA soportado, basándose en que el lugar de las entregas realizadas por “BIDI” a “Kreuzmayr” no se situaba en Austria.

“Kreuzmayr” interpuso entonces recurso contra esta decisión, que fue estimado por la Sala Tributaria independiente de Austria. La Administración tributaria de Linz interpuso recurso de apelación contra esta resolución ante el Tribunal Supremo austriaco que, mediante sentencia de 29 de junio de 2016, anuló dicha resolución. Este último órgano jurisdiccional consideró que el mero hecho de que, de buena fe, “BP Marketing” calificase erróneamente sus entregas a “BIDI” de entregas intracomunitarias no podía tener como consecuencia que “Kreuzmayr” tuviese derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a las facturas relativas a las entregas de que se trata.

Tras diversos pronunciamientos contradictorios, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo austriaco consideró que las apreciaciones de la Sala Tributaria Independiente austriaca, conforme a las cuales “Kreuzmayr” tenía derecho a deducir el IVA soportado eran erróneas. Dicho órgano jurisdiccional declaró, en efecto, que la protección de la confianza legítima no podía resultar de la exención fiscal de las primeras entregas que, objetivamente, no son intracomunitarias.

Dado que la resolución de 5 de febrero de 2013 de la Sala Tributaria Independiente fue anulada, el Tribunal Federal Tributario austriaco, que sustituyó al anterior, debe pronunciarse tras la sentencia del Tribunal Supremo.

En estas circunstancias, el Tribunal Federal Tributario decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

En casos como el del procedimiento principal,

- En que un sujeto pasivo X1 dispone de bienes almacenados en el Estado miembro A y se los vende a un sujeto pasivo X2, y X2 ha informado a X1 de su intención de transportar los bienes al Estado miembro B y se ha presentado ante X1 con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro B,
- y X2 ha revendido dichos bienes a X3 y ha acordado con él que éste ordene o efectúe el transporte de los bienes desde el Estado miembro A hasta el Estado miembro B, y X3 así lo ha hecho, pudiendo ya disponer en el Estado miembro A de los bienes en condición de propietario,

- pero X2 no ha informado a X1 de que ya había revendido los bienes antes de que éstos salieran del Estado miembro A,
- y X1 tampoco podía saber que no era X2 quien ordenaría o efectuaría el transporte de los bienes desde el Estado miembro A hasta el Estado miembro B,

¿Debe interpretarse el Derecho de la Unión en el sentido de que el lugar de la entrega de X1 a X2 se determina con arreglo al artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, de manera que dicha entrega es una entrega intracomunitaria (denominada “con transporte”)?

En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el Derecho de la Unión en el sentido de que, sin embargo, X3 puede deducir como impuesto soportado el IVA del Estado miembro B facturado por X2, siempre que X3 utilice los bienes adquiridos para las necesidades de sus operaciones gravadas en el Estado miembro B y no pueda imputarse a X3 una deducción fraudulenta del impuesto soportado?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión y si X1 tiene conocimiento con posterioridad de que X3 ordenó el transporte y de que ya pudo disponer en condición de propietario de los bienes en el Estado miembro A, ¿debe interpretarse el Derecho de la Unión en el sentido de que la entrega de X1 a X2 pierde con efecto retroactivo su carácter de entrega intracomunitaria (de manera que debe considerarse retroactivamente “entrega ‘sin transporte’”)?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El órgano jurisdiccional remitente pretende saber, esencialmente, si el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se aplica a la primera o a la segunda de las dos entregas sucesivas de un mismo bien que sólo dio lugar a un único transporte intracomunitario. El artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA prevé que, en el supuesto en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquirente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren cuando se inicia la expedición o el transporte con destino al adquirente. Se desprende por tanto de los términos de esta disposición que sólo es aplicable a las entregas de bienes a los que se imputa un transporte o una expedición.

De reiterada jurisprudencia previa se desprende, en primer lugar, que, cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, este transporte sólo puede imputarse a una de las dos entregas. De ello resulta que, en tal situación, el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA sólo es aplicable a la entrega a la que se imputa el transporte intracomunitario.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa asimismo que, para determinar a cuál de las dos entregas debe imputarse el transporte intracomunitario, debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto. A efectos de esta apreciación, es preciso determinar, en particular, en qué momento se produjo la segunda transmisión del poder de disponer del bien como propietario al adquirente final. En el supuesto en que la segunda transmisión del poder de disponer del bien como propietario tenga lugar antes de que se produzca el transporte intracomunitario, éste ya no podrá imputarse a la primera entrega en favor del primer adquirente. Por último, procede añadir que, para determinar si una entrega puede calificarse de «entrega intracomunitaria», deben tomarse en consideración las intenciones que albergaba el comprador en el momento de la adquisición, siempre que éstas se deduzcan de elementos objetivos.

A la luz de lo anterior, el Tribunal de Justicia considera que, dado que “Kreuzmayr” disponía de los bienes como propietario antes de que se realizase el transporte intracomunitario, este debe imputarse a la entrega realizada entre el operador intermedio y el adquirente final y que el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA sólo es aplicable a la segunda entrega.

“BIDI” y “Kreuzmayr” tenían conocimiento de que el derecho a disponer del bien como propietario había sido transferido a “Kreuzmayr” en Alemania antes del transporte intracomunitario. En esas circunstancias, el lugar de la segunda entrega de una cadena de operaciones como la controvertida en el litigio principal no puede determinarse sin tomar en consideración los elementos objetivos pertinentes que conocían el operador intermedio y el adquirente final y no puede depender únicamente de la calificación dada por el primer proveedor a la primera entrega únicamente sobre la base de la información que le había sido aportada erróneamente por el operador intermedio.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia se pronuncia en torno a si el principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el comprador final, que ejerció indebidamente el derecho a deducir el IVA soportado, puede no obstante deducir, como IVA soportado, el IVA pagado sobre la base de las facturas expedidas por el operador intermedio que califican erróneamente su entrega de “entrega interna”. En este supuesto, dado que no existe una actuación administrativa que haya hecho concebir esperanzas fundadas al obligado tributario basadas en las garantías concretas que le dio, no resultará aplicable el principio de confianza legítima.

De donde se deriva, que el obligado tributario no puede invocar el principio de protección de la confianza legítima frente a su proveedor para disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado. El hecho de que se incluya el IVA en factura no significa que esté correctamente repercutido y que se garantice su deducción. No obstante, el sujeto pasivo podrá, en cambio, reclamar la devolución del impuesto que pagó indebidamente al operador que emitió una factura errónea, de conformidad con lo dispuesto en el Derecho nacional.

3. Fallo

- 1) En circunstancias como las del litigio principal, el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a la segunda de las dos entregas sucesivas de un mismo bien que sólo dio lugar a un único transporte intracomunitario.
- 2) Cuando la segunda entrega de una cadena de dos entregas sucesivas que implican un único transporte intracomunitario es una entrega intracomunitaria, el principio de protección de la confianza legítima debe interpretarse en el sentido de que el comprador final, que ejerció indebidamente el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado, no puede deducir, como impuesto sobre el valor añadido soportado, el impuesto sobre el valor añadido pagado al proveedor únicamente sobre la base de facturas expedidas por el operador intermedio que llevó a cabo una calificación errónea de su entrega.

Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 7 de marzo de 2018

Asunto: C-159/17

Partes: Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius y Ministerul Finanțelor Publice
— A.N.A.F. — D.G.R.F.P. Galați — Serviciul Soluționare Contestații,

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Anulación de la identificación a efectos del IVA — Obligación de pago del IVA percibido durante el período en el que el número de identificación a efectos del IVA está anulado — No reconocimiento del derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas durante ese período»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La mercantil “Dobre” estaba registrada en Rumanía, a efectos del IVA, en el período comprendido entre el 13 de julio de 2011 y el 31 de julio de 2012. “Dobre” había incumplido la obligación de presentar las declaraciones de IVA correspondientes al cuarto trimestre del año 2011 y al primer trimestre del año 2012, circunstancia que, a raíz de lo previsto en su normativa interna, condujo a la anulación, a partir del 1 de agosto de 2012, de su número de identificación fiscal.

Entre dicha fecha y el 31 de julio de 2013, la entidad continuó emitiendo facturas, en las que se repercutía el IVA, sin presentar las declaraciones correspondientes. El 30 de enero de 2014, “Dobre” presentó, de forma extemporánea, exclusivamente las declaraciones de IVA relativas al cuarto trimestre del año 2011, así como al primer y segundo trimestre del año 2012.

A raíz de un procedimiento de comprobación efectuado entre el 1 de julio y el 4 de agosto de 2015, la Administración tributaria practicó una liquidación a “Dobre” exigiéndole el IVA percibido y no ingresado en el período en que no estuvo registrada a efectos de este impuesto. Por su parte, “Dobre” solicitó la deducción del IVA satisfecho a sus proveedores por los bienes y servicios a los que recurrió para prestar a los servicios referidos a su objeto social en el período en que no estaba identificada a efectos del IVA. La Administración tributaria denegó tal solicitud.

Tras recurrir en diversas instancias administrativas y judiciales, el Tribunal Superior de Constanța decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, letra a), y 273 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, en circunstancias como las del litigio principal, obliga al contribuyente —sujeto pasivo cuya identificación a efectos del IVA ha sido anulado— a pagar al Estado el IVA percibido mientras su número de identificación a efectos del IVA estaba anulado, sin reconocerle el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas en ese mismo período?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

En el presente asunto se plantea al Tribunal Luxemburgo si la Directiva 2006/112 se opone a que la normativa rumana deniegue el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo, cuando su

identificación a efectos del IVA había sido anulada por no haber presentado, en el plazo legalmente establecido, declaraciones de IVA durante un periodo prolongado.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. En particular, el registro a efectos del IVA previsto en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos. Por consiguiente, no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos de este impuesto antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada.

Además, el Tribunal de Justicia había declarado previamente que el hecho de sancionar la inobservancia, por parte del sujeto pasivo, de las obligaciones contables o registrales y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción.

Solo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. En efecto, la denegación del derecho a la deducción depende más de la falta de los datos necesarios para demostrar que se cumplen los requisitos de fondo que del incumplimiento de un requisito formal. Asimismo, puede denegarse el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva.

En virtud de lo anterior, el Tribunal de Justicia declara que incumbe al tribunal remitente verificar si la Administración tributaria disponía de los datos necesarios para comprobar que concurrían los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del IVA soportado por “Dobre”, pese a los incumplimientos de los requisitos formales que se le imputan. En todo caso, el Tribunal de Luxemburgo advierte que, aun suponiendo que los incumplimientos de las obligaciones formales no impidan aportar la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que dan derecho a deducir el IVA soportado, tales circunstancias pueden acreditar la existencia del caso más simple de fraude fiscal, en el que el sujeto pasivo no cumple deliberadamente con las obligaciones formales que le incumben con el fin de evitar el pago del impuesto, circunstancia que permitiría denegar el IVA soportado.

En particular, se considera que la falta de presentación de las declaraciones de IVA, que permitiría la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria, puede llegar a impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que, ante la inobservancia de la obligación de presentar declaraciones del IVA, los Estados miembros consideren tales incumplimientos constitutivos de fraude fiscal y denieguen, en tal supuesto, el disfrute del derecho a deducir.

3. Fallo

Los artículos 167 a 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido cuando se acredita que, debido a los incumplimientos que se le imputan, la Administración tributaria no ha podido disponer de la información necesaria para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por dicho sujeto pasivo, o que este último actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho, circunstancias que incumbe verificar al tribunal remitente.

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 15 de marzo de 2018

Asunto: C-355/16

Partes: Christian Picart y Ministre des Finances et des Comptes Publics.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra — Fiscalidad directa — Traslado del lugar de residencia de un Estado miembro a Suiza — Tributación de las plusvalías latentes correspondientes a participaciones sustanciales en el capital de sociedades establecidas en el Estado miembro de origen con ocasión de dicho traslado — Ámbito de aplicación del Acuerdo»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El Sr. Picart trasladó su residencia de Francia a Suiza en el año 2002. En la fecha del traslado era titular de un relevante número de participaciones en el capital social de diversas sociedades residentes en el primer país. Cuando se produjo el traslado de residencia, el Sr. Picart declaró, en consonancia con las reglas del impuesto sobre la renta de las personas físicas francés, una plusvalía latente vinculada con la titularidad de dichas participaciones. Asimismo, al objeto de poder acogerse a un aplazamiento del pago de los correspondientes tributos, designó a un representante fiscal en Francia y constituyó un aval bancario para garantizar el pago de la deuda tributaria a la Hacienda francesa.

En 2005 el obligado tributario transmitió sus participaciones en dichas sociedades, poniendo fin, de este modo, al aplazamiento del pago del impuesto. La Administración tributaria francesa revisó el importe de la plusvalía declarada y giró al Sr. Picart una liquidación en virtud del impuesto sobre la renta, incluyendo las sanciones correspondientes.

El Sr. Picart presentó diversas reclamaciones y recursos, tanto en vía administrativa como judicial, solicitando la anulación tanto de la liquidación administrativa como de las sanciones que derivan de la misma alegando, sin éxito, que las normativa de imposición de salida francesa resultaba incompatible con el Acuerdo sobre libre circulación de personas celebrado entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza el 21 de junio de 1999, al considerar que la libertad de establecimiento garantizada por dicho Acuerdo le permitía establecerse en Suiza y ejercer allí una actividad económica como trabajador autónomo, consistente en la gestión de sus diversas participaciones, directas o indirectas, en las distintas sociedades residentes en Francia de las que era el socio mayoritario.

En estas circunstancias, el Consejo de Estado francés se planteó si el derecho de establecimiento como trabajador autónomo, previsto en el mencionado acuerdo de libre circulación entre Francia y Suiza, puede equipararse a la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 TFUE a los nacionales de los Estados miembros de la Unión, y, en caso afirmativo, si ha de tenerse en cuenta, a efectos de su aplicación, la jurisprudencia dimanante de la sentencia de 7 de septiembre de 2006, en el caso N, sentencia dictada con posterioridad a la fecha de la firma de dicho Acuerdo.

En virtud de lo anterior, el Consejo de Estado decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

¿Cabe considerar que el derecho de establecimiento como trabajador autónomo, tal como queda definido en los artículos 1 y 4 del Acuerdo de Libre Circulación de Personas y en el artículo 12 de su

anexo I, es equivalente a la libertad de establecimiento garantizada a las personas que ejercen actividades no asalariadas por el artículo 49 TFUE?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿cabría aplicar, habida cuenta de las disposiciones del artículo 16 del ALCP, la jurisprudencia derivada de la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N, que es posterior a dicho Acuerdo, en el supuesto de un nacional de un Estado miembro que ha trasladado su domicilio a Suiza y que se limita a conservar las participaciones que posea en sociedades sujetas al Derecho de dicho Estado miembro, que le confieren una influencia cierta sobre las decisiones de dichas sociedades y le permiten determinar sus actividades, sin indicar que pretende ejercer en Suiza una actividad como trabajador autónomo diferente de la que ejercía en el Estado miembro del cual es nacional y consistente en la gestión de dichas participaciones?

En el supuesto de que este derecho no sea equivalente a la libertad de establecimiento, ¿debe interpretarse en el mismo sentido en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretó la libertad de establecimiento en su sentencia de 7 de septiembre de 2006, N.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea recuerda en su pronunciamiento que, según había declarado en sentencias previas, los residentes de los Estados contratantes del acuerdo de libre circulación de personas pueden invocar los derechos en este contemplados no sólo frente al Estado al que se trasladan en el ejercicio de la libertad de circulación, sino también frente a su propio país.

No obstante, según advierte el Tribunal, la gestión de participaciones de entidades radicadas en Francia no entra en el ámbito de la actividad de los “trabajadores fronterizos autónomos”, toda vez que el señor Picart, residente a efectos fiscales en Suiza, no desarrollaba una actividad por cuenta propia en el país al que traslada su residencia y no retorna diariamente a su lugar de residencia, tras realizar la actividad económica en el otro Estado contratante.

Asimismo, tampoco se considera factible invocar, en el presente supuesto, la libertad de establecimiento prevista en el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en los términos en los que fue interpretada en la sentencia de 7 de septiembre de 2006, caso N, pues la interpretación dada de las normas de Derecho de la Unión no puede extenderse automáticamente a la interpretación del acuerdo de libre circulación de personas previamente citado, salvo que el propio acuerdo contenga disposiciones expresas a tal efecto.

Por consiguiente, se considera que la imposición de salida francesa, vinculada con la tenencia de participaciones en sociedades radicadas en Francia y el traslado de la residencia fiscal a Suiza de su titular, resulta perfectamente acorde con el acuerdo de libre circulación de personas entre ambos Estados.

3. Fallo

Dado que una situación como la controvertida en el litigio principal no está comprendida en el ámbito de aplicación *ratione personae* del concepto de «trabajadores autónomos» en el sentido del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, las disposiciones de este Acuerdo deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación de un Estado Parte en el mismo, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que, cuando una persona física traslada su residencia desde ese Estado a otro Estado Parte en el referido Acuerdo, manteniendo su actividad económica en el primero de esos dos Estados y sin

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

efectuar cada día —o al menos una vez por semana— un trayecto desde el lugar en el que ejerce su actividad económica a su lugar de residencia, se producirá la tributación inmediata de las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sustanciales que la persona física en cuestión posee en el capital de sociedades sujetas al Derecho del primero de los dos Estados con ocasión del traslado de residencia, y que sólo admite la recaudación diferida del impuesto devengado si se constituyen garantías adecuadas a efectos de la recaudación de dicho impuesto, mientras que una persona que posee tales participaciones, pero que sigue residiendo en el territorio del primero de esos Estados, no ha de tributar hasta la enajenación de las mencionadas participaciones.

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 21 de marzo de 2018

Asunto: C-533/16

Partes: Volkswagen AG y Finančné riaditeľstvo Slovenskej Republiky

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167 a 171 — Derecho a deducir el IVA — Derecho a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecido en el Estado miembro de devolución — Artículo 178, letra a) — Condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA — Directiva 2008/9/CE — Disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA — Plazo de prescripción — Principio de neutralidad fiscal — IVA pagado y facturado varios años después de la entrega de los bienes — Denegación del derecho a la devolución por expiración del plazo de prescripción que se inició a partir de la fecha de entrega de los bienes»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Durante los años 2004 a 2010, “Hella Leuchten-Systeme GmbH”, sociedad domiciliada en Alemania, así como “Hella Slovakia Front Lighting s.r.o. y Hella Slovakia — Signal Lighting”, sociedades domiciliadas en Eslovaquia (en lo sucesivo, “sociedades Hella”, entregaron a “Volkswagen”, sociedad domiciliada en Alemania, matrices para la fabricación de sistemas de iluminación para automóviles. En las facturas que expidieron a esos efectos, las sociedades Hella no incluyeron el IVA, al considerar que no se trataba de entregas de bienes, sino de compensaciones financieras, exentas del IVA.

En el año 2010, las sociedades Hella se dieron cuenta de que su forma de proceder no se ajustaba al Derecho eslovaco. Por ello, expidieron facturas mencionando el IVA devengado por Volkswagen por las entregas de los bienes de que se trata, de conformidad con la Ley n.º 222/2004, presentaron declaraciones fiscales complementarias para los años 2004 a 2010 e ingresaron el IVA. El 1 de julio de 2011, Volkswagen remitió a la Administración tributaria de Bratislava I una solicitud de devolución del IVA aplicado a esas entregas.

Mediante una decisión de 3 de abril de 2012, dicha Administración tributaria estimó parcialmente la solicitud, ordenando la devolución del IVA por un importe de 1 536 622,92 euros, correspondiente a las entregas de bienes realizadas durante los años 2007 a 2010. En cambio, denegó las que se referían al período comprendido entre el año 2004 y el año 2006, debido a la expiración del plazo de prescripción de cinco años previsto por el Derecho eslovaco. A ese respecto, estimó que el derecho a la devolución del IVA había surgido en la fecha de entrega de los bienes, a saber, cuando el IVA fue exigible, de modo que el derecho a la devolución para el período comprendido entre el año 2004 y el 2006 se había extinguido en la fecha de presentación de la solicitud de devolución. Esta decisión fue confirmada por la Dirección de Tributos de la República Eslovaca actuando en condición de órgano de apelación.

Volkswagen interpuso recurso de anulación contra la decisión de la Dirección de Tributos ante el Tribunal Regional de Bratislava, Eslovaquia, que lo desestimó.

Tras plantearse el oportuno recurso, el Tribunal Supremo de la República Eslovaca decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

6 Véase, recientemente, la STJUE de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, apartado 59 y jurisprudencia allí citada.

La Directiva 2008/9 y el derecho a la devolución del impuesto deben interpretarse en el sentido de que para ejercitar el derecho a la devolución del IVA es preciso que concurran dos requisitos acumulativos:

- a) entrega de bienes o prestación de servicios, e
- b) inclusión del IVA en la factura por parte del proveedor.

En otras palabras, ¿es posible que solicite la devolución del impuesto un sujeto pasivo a quien no se cargó el IVA en una factura?

¿Es conforme al principio de proporcionalidad o de neutralidad fiscal del IVA que el plazo para la devolución del impuesto se calcule a partir de una fecha en la que no concurren todos los requisitos de fondo para el ejercicio del derecho a la devolución del impuesto?

Con arreglo al principio de neutralidad fiscal, ¿deben interpretarse las disposiciones recogidas en los artículos 167 y 178, letra a), de la Directiva 2006/112 en el sentido de que, en unas circunstancias como las del litigio principal y siempre que concurran los demás requisitos esenciales de fondo y de forma necesarios para el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto, tales artículos se oponen a una práctica de la autoridad tributaria en virtud de la cual se deniega al sujeto pasivo el derecho a la devolución del impuesto ejercitado dentro del plazo fijado, con arreglo a la Directiva 2008/9, en un supuesto en el que el impuesto le ha sido cargado por el proveedor en la factura y ha sido abonado por este último antes de la expiración del plazo de prescripción establecido en la normativa nacional?

Con arreglo al principio de neutralidad y al principio de proporcionalidad que constituyen los principios fundamentales del sistema común del IVA, ¿han sobrepasado las autoridades tributarias eslovacas los límites de lo necesario para conseguir el objetivo perseguido por la Directiva 2006/112 en un supuesto en el que han denegado a un sujeto pasivo el derecho a la devolución del impuesto abonado por haber expirado el plazo de prescripción para la devolución establecido por la normativa nacional, aunque en ese lapso de tiempo el sujeto pasivo no habría podido ejercitar el derecho a la devolución y aunque el impuesto haya sido debidamente recaudado y el riesgo de evasión fiscal o de impago quede totalmente excluido?

¿Cabe interpretar los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima y el derecho a una buena administración, contemplado en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el sentido de que se oponen a una interpretación de las disposiciones de la normativa nacional según la cual, para la observancia del plazo para la devolución del IVA, resulta determinante la fecha de la decisión de las autoridades tributarias sobre la devolución del impuesto, y no la fecha en que el sujeto pasivo ejercita su derecho a la devolución del impuesto?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal en las que el IVA fue facturado al sujeto pasivo y pagado por este varios años después de la entrega de los bienes, se deniega el derecho a la devolución del IVA debido a que el plazo de prescripción establecido por la referida normativa para el ejercicio de ese derecho comenzó a correr a partir de la fecha de la entrega y expiró antes de la presentación de la solicitud de devolución.

Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo

del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores. Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales.

En cuanto a las exigencias o a los requisitos materiales, del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho a deducir el IVA sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. En cuanto a las formas de ejercicio del derecho a deducción del IVA, que se asimilan a exigencias o a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva.

De lo anterior resulta que, aunque, según el artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducción del IVA se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto, su ejercicio solo es posible, en principio, a tenor del artículo 178 de esa misma Directiva, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura.

No obstante, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva 2006/112, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad).

Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. La lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los posibles abusos es, en efecto, un objetivo reconocido y promovido por dicha Directiva. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de su artículo 273 no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA.

En el supuesto planteado al Tribunal de Justicia, si bien las entregas de bienes de que se trata se realizaron durante los años 2004 a 2010, las sociedades Hella solo procedieron a la regularización del IVA durante el año 2010 expidiendo facturas que incluían el IVA, presentando declaraciones fiscales complementarias a la autoridad nacional competente e ingresando el importe del IVA. De ello resulta además que se descartó el riesgo de fraude fiscal o de falta de pago del IVA. En estas circunstancias, Volkswagen se vio imposibilitado objetivamente para ejercer su derecho a devolución antes de esa regularización, al no haber dispuesto con anterioridad de las facturas ni sabido que se adeudaba el IVA.

Solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducción del IVA y, por tanto, Volkswagen podía solicitar que se le liberara de la carga del IVA devengado o pagado de conformidad con la Directiva 2006/112 y con el principio de neutralidad fiscal. Por ello, al no haber mostrado falta de diligencia Volkswagen, y dada la inexistencia de abuso o de colusión fraudulenta con las sociedades Hella, no podía oponerse válidamente al derecho a la devolución del IVA un plazo de prescripción que se inició a partir de la fecha de la entrega de los bienes y que, para algunos períodos, habría expirado antes de la regularización.

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Todo lo anterior conduce al Tribunal a considerar que el diez a quo del plazo para solicitar la devolución debe ser necesariamente el instante en el que se expide la factura, planteamiento que resulta del todo compatible con lo previsto en el artículo 31,4 del Reglamento del IVA, toda vez que dispone que el plazo de solicitud de devolución para las no sujetos no establecidos fija como *dies ad quem* "el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera".

3. Fallo

El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro conforme a la cual, en circunstancias como las del litigio principal, en las que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) fue facturado al sujeto pasivo y pagado por este varios años después de la entrega de los bienes, se denegó el derecho a la devolución del IVA, debido a que el plazo de prescripción establecido por la referida normativa para el ejercicio de ese derecho había comenzado a correr a partir de la fecha de la entrega y expiró antes de que se presentara la solicitud de devolución.

Revista Técnica Tributaria

NOVEDADES EDITORIALES





Novedades editoriales

Joaquín Moya-Angeler Sánchez. Mecanismos de defensa del contribuyente. Tirant lo Blanch. 2016.

Esta obra ofrece un avance suficientemente gráfico de la novedad que supone abordar esta temática desde una alta sensibilidad y compromiso social, tomando la tutela del contribuyente como inspiración e hilo conductor en aquellas relaciones entre el administrado y la Administración que traen causa de la liquidación y del pago de tributos. El sometimiento de la actividad administrativa en la aplicación de los tributos a una serie de principios materiales y formales, encaminados a limitar la actuación de la Administración tributaria, implica la contrapartida, en la relación jurídica con el contribuyente, del nacimiento de derechos a su favor. Parte de dichos principios emanan directamente de la Constitución Española (CE), de ahí su valor normativo reconocido por la jurisprudencia y su posibilidad de alegación, se hallen o no incorporados a una norma legal o reglamentaria. Es un tratado relativo al orden administrativo para encontrar en la observancia del procedimiento la primera garantía en la que seguir proclamando los derechos del contribuyente. Se atienden tanto los aspectos más personales como aquellos de más directa significación económica, afinando en la explicación de ciertos equilibrios necesarios entre los intereses de la Administración y del administrado. Posteriormente se analizan los derechos específicos, y las especialidades de los derechos generales, conforme a la normativa legal y reglamentaria que regula los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y sancionador. En suma, en el trabajo late una confianza en el Derecho ya que, desde el mismo título y de forma consecuente en toda su extensión, se hace alarde de una suficiente eficacia jurídica para velar por el contribuyente.

Begoña Sesma Sánchez. La nulidad de las liquidaciones tributarias. Aranzadi, 2017.

Conseguir la anulación de una liquidación tributaria por defectos de forma o de procedimiento o incluso, por razones de fondo, en los casos de estimación parcial, en la mayoría de las ocasiones sólo reporta una victoria pírrica y una satisfacción moral al recurrente. La Administración tributaria siempre se encuentra legitimada para volver a liquidar porque tiene la potestad y, a su juicio, el plazo para hacerlo. Esta práctica de reiterar liquidaciones anuladas, a través de la retroacción de actuaciones, del dictado de nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas o del reinicio de procedimientos resulta cuestionable y controvertida en muchos casos (por ejemplo, cuando se ha anulado la norma de cobertura de la liquidación anulada o cuando es ordenada jurisdiccionalmente en perjuicio del recurrente). Es más, es una práctica que sólo acarrea perjuicios para el obligado tributario. Con frecuencia se «abusa» de la retroacción de actuaciones en sede económico-administrativa y se ordena por sentencia cuando no constituye ni la pretensión ni una garantía para el recurrente. La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad, según una contradictoria jurisprudencia, no interrumpe además el plazo de prescripción de la Administración

Novedades editoriales

para volver a liquidar y no evita, según una posición, también controvertida de la Administración, que sigan devengándose intereses de demora. La normativa permite que la Administración tributaria compense la liquidación anulada con la nueva, se restringen las posibilidades de revisión y suspensión de la nueva liquidación y se limitan los perjuicios indemnizables por haber dictado una liquidación anulada. Estos y otros perjuicios se analizan críticamente en esta novedosa monografía de especial interés doctrinal y práctico.

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

Vicesecretario:

Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D. Javier Gómez Taboada

Vocal de Apoyo a Estudio e Investigación:

D^a. 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

Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 - Pral.

50006 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

pabломartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 - 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 - 1ªA

33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 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: Julieta 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

Enrique Lang-Lenton Bonny

c/ Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º

39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 - 4

27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

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

Arancha Yuste Jordán

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - 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

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 - bajo

07003 Palma de Mallorca

*Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria

Normas de Autor

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios de publicación:

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. Los trabajos deberán contener referencias bibliográficas, las cuales figuraran al final del documento ordenadas alfabéticamente. Preferentemente la elaboración de las mismas se adecuará a las normas APA.