

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

César García Novoa se ocupa de la tributación de las participaciones preferentes en el IRPF. Títulos que confieren al titular derecho a una parte alícuota del beneficio, preferencia en el cobro de la retribución y prioridad en el momento de la liquidación, y que no cotizan en Bolsa de forma que no garantizan liquidez inmediata. En el marco de la situación de las entidades financieras españolas se han comercializado durante más de una década, con el resultado final de todos conocido. Entre las salidas al desaguisado han existido alternativas: recursos ante la jurisdicción ordinaria reclamando la nulidad del contrato de adquisición; solicitud de arbitraje para anular los contratos por vulneración de la Ley de Defensa de los Consumidores; y procedimiento de canje con entrega al Fondo de Garantía de Depósitos de las acciones recibidas a cambio de las preferentes. En el ámbito de la imposición indirecta la emisión de las preferentes estuvo exenta en la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD. En la imposición directa, exentos los no residentes, examina la tributación de las retribución pagada al preferentista, que es gasto financiero para la entidad pagadora (sujeto a límites por razón de cuantía), y rendimientos de capital por cesión a terceros de capitales propios para el perceptor (prima la condición de deuda aunque computen como capital propio en las entidades). Para evitar el arbitraje algunas entidades vendieron participaciones preferentes por cuenta del cliente con relevantes quitas y garantizando precio mínimo. Para la DGT si el banco abona una cantidad adicional a la que deriva de la venta tal cantidad será rendimiento de capital mobiliario, calificación forzada, porque el pago no deriva de una cesión patrimonial, pero favorable en la medida en que permite compensar rendimientos positivos del preferentista, cosa que no ocurriría con una ganancia patrimonial. La calificación como rendimientos del capital mobiliario implica obligación de retener, en tanto que las ganancias derivadas de la transmisión de activos financieros con rendimiento explícito no están sujetas a retención. Esta calificación es criticable. La calificación como intereses excluye la de dividendo que es retribución vinculada al beneficio, con notas de variabilidad, incertidumbre y riesgo. La retribución fija o garantizada sobre un beneficio es una mera preferencia en el cobro del dividendo, pero no es un rendimiento fijo y cierto. En las preferentes no se devenga retribución alguna si no hay beneficio, y a efectos fiscales el artículo 25 LIRPF incluye dentro de los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios a los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos que faculten para participar en los beneficios. La calificación como rendimientos (negativos) derivados de la cesión de capital a terceros determina que sean compensables con rendimientos positivos de idéntica calificación, pero no con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, ni con la renta de la base general. En el canje de las participaciones preferentes por acciones se produce una pérdida que no se califica como tal sino como rendimiento de capital mobiliario negativo, aunque si las acciones recibidas se enajenan existirá ganancia o pérdida patrimonial con su correspondiente tratamiento según período de generación mayor o menor

de un año, sin posible compensación entre los dos supuestos, ni con los rendimientos negativos de la base de ahorro. También cabe la anulación de los contratos de suscripción de participaciones preferentes, por resolución judicial con obligación de restitución recíproca de las prestaciones y sus intereses (reajustados al legal) o por lado arbitral, que también suelen realizar un ajuste de intereses en función de los atribuidos a productos de ahorro. A este reajuste de intereses se le aplica el tratamiento de rendimiento negativo de capital mobiliario, a compensar con otros positivos de la misma naturaleza. Cabría plantearse si estos reajustes pueden dar lugar a solicitudes de devolución de ingresos indebidos por los impuestos indebidamente retenidos. La DGT considera que no existe ingreso indebido en el momento de la retención practicada, cuando posteriormente la operación queda sin efecto por resolución judicial firme. La norma reglamentaria permite la rectificación de autoliquidaciones instada por quien hubiera soportado indebidamente una retención, pero, en su momento el ingreso fue debido, aunque posteriormente se anulara el contrato que generó el rendimiento gravado. No procederá la solicitud de devolución, pero habrá una pérdida en sentido amplio que forma parte de la base general dado que no estamos en sentido estricto ante una transmisión.

María Jesús García Torres Fernández estudia la Reforma Tributaria derivada del proceso armonizador comunitario y su repercusión en el impuesto sobre sociedades. Entiende que la limitación de los gastos financieros deducibles no es una respuesta a la crisis económica sino que persigue el objetivo de adecuar nuestra normativa a los demás países de nuestro entorno, además de dar respuesta a problemas detectados por la inspección de los tributos, ante el fracaso de la norma de subcapitalización, que producía una situación de asimetría en el tratamiento de los gastos financieros asociados a la deuda generada para la adquisición de participaciones en sociedades filiales y el régimen de exención de los beneficios propio del régimen de la doble imposición intersocietaria. En este contexto los países europeos sustituyeron las normas de subcapitalización por limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros. Lo que en España se concreta en un nuevo supuesto de gasto no deducible para los intereses entre sociedades de un mismo grupo por préstamos destinados a la adquisición de participaciones en el capital de otras entidades del grupo, sin existencia de motivo económico válido. También se ha introducido limitación a la deducibilidad de gastos financieros netos cualquiera que sea su origen para los que se establecen los límites del 30% del beneficio operativo definido en la norma, y un millón de euros, siendo realmente una regla de imputación temporal, más que una prohibición de deducción, dado que el exceso no deducido traslada a ejercicios posteriores. Pero no se distingue la deuda abusiva de la que no lo es. También se declaran no deducibles las rentas negativas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero o por uniones temporales de empresas en el extranjero, excepto en caso de transmisión o cese en la actividad. Pero si el adquirente es una entidad del mismo grupo, se difiere la imputación al momento en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros. En las normas sobre doble imposición, en caso de rentas negativas derivadas de una transmisión de participaciones en entidades no residentes se ordena la minoración de dicha renta en el importe de la renta positiva de transmisiones precedentes que hubieran gozado de exención, y de los dividendos percibidos desde 1 de enero de 2009. Esta reforma también persigue la unificación del criterio de imputación de pérdidas de grupos de empresas internacionales, ante los riesgos de doble imputación de pérdidas y de evasión fiscal. Finalmente se ha modificado el momento del pago del gravamen de salida sobre empresas y activos y establecimientos permanentes, en caso de cambios de residencia con traslado al extranjero, sobre las plusvalías tácitas de los elementos patrimoniales transferidos. La Ley 22/2013 con efectos 1 de enero de 2013, introduce la opción por el aplazamiento del pago de la deuda tributaria devengada en estos casos, hasta la fecha de transmisión a terceros de los elementos afectados. Lo que elimina el problema detectado por las instituciones europeas en la exigibilidad inmediata del pago, por lo que también esta reforma es resultado de la armonización negativa desarrollada por la jurisprudencia del TJUE con la vista en la Directiva sobre asistencia mutua entre los Estados.

Teresa Mata Sierra describe la Organización y competencias de las Administraciones autonómicas en la aplicación de los tributos cedidos con análisis particular del procedimiento inspector autonómico. El progresivo aumento de recursos financieros potencia la creación de Entes instrumentales, con fundamento en la eficacia y eficiencia, para el ejercicio de las potestades públicas de orden tributario, con independencia y autonomía. Al modo del Estado. La delegación de competencias estatales en los tributos cedidos incluye la gestión tributaria, con algunas exclusiones como las consultas, la recaudación tributaria con salvedades no significativas y previendo conciertos, la inspección tributaria incluyendo la cooperación con la estatal, y la revisión en vía administrativa. El artículo 27 de la Ley de Financiación de 2009 prevé que los tributos cedidos se regulan por la normativa estatal y el artículo 53 señala el carácter supletorio de las normas estatales. Debe entenderse que el campo normativo propio de las Comunidades Autónomas es el ámbito procedimental. En materia de gestión tributaria las CCAA pueden regular aspectos de gestión y de liquidación. En materia de recaudación son competentes en aplazamientos y fraccionamientos. En materia de inspección ejercen las funciones del artículo 141 de la Ley 58/2003. En materia de revisión en vía administrativa pueden asumir competencias revisoras con respeto a las normas estatales en el procedimiento económico administrativo cuando tenga lugar el traspaso de servicios y funciones adscritos a dicha competencia. En el plano organizativo Andalucía, Asturias, Cantabria, Cataluña, Galicia, Baleares y Murcia han optado por la creación de Entes de Derecho Público a impulsos de una mal entendida autonomía fiscal que podría servirse igualmente con modelos colaborativos con la AEAT. Por razones de economías de escala, uniformidad en los criterios, centralización de la información tributaria, y minimización de la presión fiscal al ciudadano. En el caso de Asturias es muy escaso el acervo de la normativa autonómica de desarrollo, siendo el aspecto organizativo regulado en el Decreto 38/2005, y la función inspectora se regula por la normativa estatal; existe una Relación de puestos de trabajo publicada en 2009. En Cataluña la Agencia Tributaria Catalana se configura en la Ley 7/2007, desarrollada en el aspecto orgánico por la Orden de 24 de diciembre de 2007, conteniendo para la función inspectora un mayor desarrollo normativo, con modelo de actas. En Andalucía la Ley 23/2007 crea la Agencia Tributaria de Andalucía y el Decreto 324/2009 aprueba su Estatuto, siendo la Orden de 19 de enero de 2010 la que regula la función inspectora con delimitación de funciones y competencias. La Agencia Tributaria de Baleares se crea por la Ley 3/2008, y la Orden de 11 de noviembre de 2011 regula la función inspectora con remisión a la normativa estatal. La Agencia Cántabra de Administración Tributaria se crea por la Ley 4/2008, desarrollada por el Decreto 125/2008, con remisión a las normas estatales y modelo de actas de inspección propio. En Galicia el Decreto 202/2012 crea la Agencia Tributaria de Galicia, en la que se reserva al personal funcionario el ejercicio de potestades públicas, y las funciones inspectoras cuentan con la regulación contenida en la Orden de 20 de diciembre de 2012. La Agencia Tributaria de la Región de Murcia se aprueba por la Ley 14/2012, desarrollada por el Decreto 32/2006, siendo de aplicación a la función inspectora la normativa estatal. Llama la atención sobre la disparidad del criterio regulatorio de la función inspectora en las CCAA. A falta de normativa propia es aplicable la estatal, pero en cualquier caso debe existir separación entre las funciones de inspectores actuarios y el inspector jefe que liquida; debe existir organización del trabajo en equipo con asignación de competencias y funciones específicas, con expresión de la jefatura competente para liquidar, sancionar, y asignación de firma de actas, de forma que el personal laboral no funcionario no pueda firmar actas de inspección.



Las orientaciones fundamentales de la Reforma Fiscal (la primera fase de la reforma)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Desde que se inició la crisis, ya de forma clara en el año 2008, se ha demandado al sistema fiscal que cobre un importante protagonismo, entre otros instrumentos disponibles no menos importantes, para aliviar la situación mitigando sus efectos y, en todo caso, repartiendo en parte sus costes entre los ciudadanos contribuyentes.

Esta demanda ha sido atendida por los sucesivos gobiernos y en formas distintas, pudiendo explicarse la respuesta dada en cada momento a la luz de varios parámetros de los que se pueden destacar, de entre aquellos que no tienen estricta naturaleza tributaria: el propio diagnóstico sobre la situación económica del momento; la proximidad de periodos electorales, y, muy principalmente, las presiones provenientes de instituciones internacionales y los comportamientos de los mercados de capitales, ya que la financiación de nuestra Hacienda necesitaba de ambos para hacer frente a sus compromisos de gasto.

El objeto de estas líneas es hacer unas reflexiones sobre lo sucedido en tan breve periodo de tiempo –en siete años no han podido suceder más cosas en un sistema fiscal- para indagar en los contextos en los que se han ido adoptando medidas y en la naturaleza y finalidad de las mismas, muy especialmente en relación con las que se nos acaban de anunciar en forma de cuatro anteproyectos de los que, por razones de extensión, solo nos ocuparemos de algunos aspectos del que afecta al IRPF, dejando para otro momento el que modificará la Ley General Tributaria.

Aunque en esta primera fase de la reforma no se pueda hacer sino una visión general, este es el momento para ello puesto que ya se han dado a conocer las propuestas elaboradas por el Gobierno, por lo que se ha superado el tiempo en la que se conocían los temas a medias, por filtraciones o por anuncios parciales, algunas veces como

una forma de presión en la orientación interesada de quienes elaboraban las propuestas y las divulgaban como oficiales.

El acotamiento que hacemos ahora, en esta presentación, a la parte que afecta al IRPF, resulta necesario, pues, desde el punto de vista legislativo, la reforma se instrumenta en cuatro proyectos de Ley que afectan a distintas materias y en diferente forma, pues los que versan sobre el IRPF e IRNR; el IVA, IIEE e impuestos ambientales, y la LGT, se contienen en textos que irán modificando el articulado de las leyes preexistentes sin sustituirlas formalmente, mientras que el referido al Impuesto de Sociedades, se proyecta en un nuevo texto completo que sustituirá íntegramente al vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se trata de textos de larga extensión que han disfrutado de un largo proceso de discusiones hasta su elaboración ya que conocen la luz con posterioridad al Informe de la Comisión Lagares, al Informe del FMI, a las recomendaciones emitidas por la Comisión Europea, al elaborado por la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, a las recomendaciones del Banco de España, a las propias propuestas de la AEDAF, etc., cuyos contenidos trataremos de resumir y ordenar en estas páginas, pues muchos de estos textos tienen el interés de apuntar las orientaciones que debe seguir nuestro sistema fiscal de cara al futuro, yendo más allá de recomendaciones coyunturales en respuesta ante la crisis económica.

Por otra parte, muchas de las medidas anunciadas no significan un conjunto de propuestas descontextualizadas, sino que continúan las que se han ido adoptando desde 2009, en el inicio de la crisis, para ajustarse a los cambios que nuestra economía ha ido sufriendo en este proceso que dura ya siete años, siendo esta conexión con el marco económico, como hemos señalado, también relevante para ayudarnos a entender la orientación en la que se inscriben y, lo que es más importante, el diagnóstico del que penden y de cuyo acierto ha de depender el éxito de la reforma que ahora se inicia.

2. Antecedentes de la reforma

Aunque, a la hora de examinar las propuestas que constituyen el núcleo de la reforma fiscal instada recientemente, podríamos prescindir de un recorrido, por breve que fuese, sobre lo que han sido las medidas fiscales adoptadas durante la crisis, sin embargo su mención tiene el interés de contrastar la orientación que aquellas tuvieron con la que contenida en los anteproyectos recientemente publicados. Y, de otra parte, nos va a permitir explicar también el porqué en el momento actual no se percibe como necesaria una subida de los tipos nominales de los impuestos más importantes, pues esta medida ya había sido adoptada anteriormente y, si bien en un contexto de contracción económica la iniciativa no produjo el aumento de recaudación esperado, sin embargo, a partir del momento en que el cambio de tendencia en la economía ha incrementado las bases imponibles, el aumento de recaudación que se obtendrá –que se está obteniendo– será un efecto en parte debido a aquellas alzas.

A este propósito recogeremos en forma muy resumida las ideas que expusimos en un trabajo anterior (La reforma Fiscal para la crisis: sus formas y su contenido. En *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Directores: Luís Malvarez Pascual y Salvador Ramírez. Aranzadi. 2014) en el que distinguíamos dos claras etapas que, como se verá, nada tienen que ver con las tendencias y postulados de los dos partidos políticos que desde 2009 se han alternado en el Gobierno del Estado.

2.1. La primera etapa: hasta la reacción en 2010

Una vez que los expertos habían constatado la presencia de una crisis cuyos efectos se dejaban sentir en las principales magnitudes que se utilizan como indicadores económicos, las posturas de los economistas se dividieron, esencialmente, en dos tendencias dispares: la de aquéllos que apuntaban la necesidad de un mayor gasto público o, en sentido alternativo, la de quienes defendían la necesidad de reactivar la situación con una reducción de la presión fiscal.

Para el caso de España, se constataba la necesidad atender dos objetivos contradictorios a corto plazo: establecer una disciplina fiscal imprescindible –evitando un incremento constante del endeudamiento público– y al tiempo impulsar el crecimiento económico –necesario para vencer los efectos de la crisis–. Tales objetivos se impulsaron con medidas que pretendían tener una eficacia inmediata y actuando sobre las consecuencias en que se manifestaban los problemas de fondo. Entre estas medidas recordaremos como más relevantes las contenidas en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que se encaminaban a impulsar el empleo –amortizaciones aceleradas en inversiones generadoras de empleo– y a solventar los problemas de liquidez que padecían, principalmente, las empresas. Las del Decreto Ley 3/2009 destinadas a flexibilizar los requisitos exigidos para obtener un aplazamiento o fraccionamiento. Algo más tarde, sería la Ley 11/2009, de 26 de octubre, la que intentaría impulsar el arrendamiento de vivienda con opción de compra mediante una reducción de los tipos del IVA aplicables a determinadas operaciones. Ello sin olvidar las reducciones en los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades que tuvieron la intención de incentivar la actividad económica cuando ya daba muestras de debilidad. A este efecto se adoptó una rebaja escalonada del tipo general del IS desde el 35 al 30%, mientras que el tipo aplicable a las pequeñas y medianas empresas se ha rebajó al 25% para un primer tramo de base imponible, manteniendo el 30% para el resto de base. Complementándose lo anterior con las reducciones contenidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 que situaban los tipos de las micropymes que mantuviesen o generasen empleo en el 20 y 25% respectivamente.

Tales medidas, junto a otras que incrementaban el gasto público con fines de reactivación condujeron a un endeudamiento que alcanzó el 80 % del PIB y cuyos intereses ascendieron a 30.000 millones de euros. Surgió así una preocupación nueva cuyos efectos habían de ser valorados a la hora de ponderar el orden en que deberían enfrentarse los diferentes problemas. Este nuevo dato cambiaría el diagnóstico sobre la situación y comenzaron a adoptarse medidas en sentido inverso al que hemos señalado anteriormente. Se iniciaba con ello la segunda etapa a la que nos hemos referido más arriba.

2.2. La segunda etapa: desde 2010 hasta 2013

La misma Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 abriría este periodo con un incremento de los tipos impositivos tanto en el IRPF como en el IVA. Asimismo, se iniciaría un plan de austeridad y de calidad del gasto junto a un plan de racionalización del sector público empresarial y de la estructura de la Administración Pública, si bien los hechos no fueron más allá de la creación de un grupo especial de evaluación del gasto y de algunas escasas medidas.

Un más más adelante, la Ley 39/2010 de Presupuestos Generales del Estado para 2011 y el Real Decreto-Ley 20/2011 de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, nos anunciaba ya en su mismo título las orientaciones de la política fiscal. Posiblemente todas las medidas de este periodo venían justificadas en hechos no exclusivamente internos pues no pueden ignorarse los efectos del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza Económica en la UEM (TECG con vigencia para 2013 en el

que se reiteraban los límites del déficit -3%- y deuda -60%- del PEC 2005, y se desarrollan otros de sus aspectos del mismo: seguimiento del respeto a los objetivos fijados por la Comisión, sanciones por incumplimiento, competencia del TJUE; ni tampoco otras presiones internacionales que conducirían a la reforma del artículo 135 de la Constitución Española, el 27 de septiembre de 2011.

En este periodo, ante la caída de la recaudación y el encarecimiento de la deuda pública (de lo que se llamaba el "servicio de la deuda"), las medias fiscales que se adoptaron tendrían un primer dato como común denominador: la mayoría de ellas se contenían en Decretos-Leyes (entre los más importantes, el Decreto Ley 20/2011 y el Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo; etc.). Y sus fines, junto a las que tenían un estricto objetivo recaudatorio (gravamen complementario a la cuota íntegra estatal en el IRPF; incremento de los tipos impositivos en el IRNR y en el IVA; la declaración tributaria especial; el gravamen de los premios de loterías; prorroga de la vigencia del Impuesto sobre el Patrimonio; etc.), otras perseguirían el mero efecto de la anticipación de ingresos de ejercicios posteriores (incremento de retenciones y de los pagos fraccionados; eliminación de la libertad de amortización, salvo para pymes; reducción de los límites para la aplicación de algunas deducciones; etc.); no faltando las que se orientaban al establecimiento de estímulos (Ley de Economía Sostenible Ley 2/2011, de 4 de marzo; tipos de gravamen reducidos aplicables a las pymes; creación o mantenimiento de los puestos de trabajo, etc.), ni las encaminadas a la lucha contra el fraude contenidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

El balance de estos periodos entendemos que puede resumirse diciendo que nuestra política fiscal estuvo bajo la influencia de las recomendaciones de la Unión Europea (esencialmente y bajo la forma de soft law, como se manifestaba en los informes de la Comisión de 23 de noviembre de 2011 y de 14 de febrero de 2012), que se aplicaron políticas fiscales que podrían calificarse como pro-cíclicas (en discrepancia con el pensamiento económico más ortodoxo), que no contribuyeron a afianzar la seguridad jurídica, ni por los cauces por los que se manifestaron -Decretos Leyes- ni por la "motorización" con que se sucedieron. Y, finalmente, que las políticas fiscales aplicadas han sido socialmente rechazadas.

Ahora bien, a pesar de que el balance trazado no sea favorable al continuado proceso de cambios fiscales que hemos padecido durante el periodo de tiempo examinado, y que tantos cambios no hayan sino conducido a que se considere necesario abordar una reforma en profundidad de sistema, para lo que se designó a una Comisión de expertos (la Comisión Lagares), tampoco debe infravalorarse que existiese un consenso sobre este extremo y sobre algunos de los aspectos que deberían presidirla, si bien, como veremos, la rápida evolución de los indicadores económicos ha conducido los acontecimientos por vías distintas a las esperadas.

3. El contexto de la reforma iniciada en 2014

Una vez expuestos los antecedentes del momento actual, a nuestro juicio, los aspectos que no deben ignorarse al abordar la reforma que ahora se inicia son principalmente dos: el marco económico en el que se mueve la situación y las perspectivas de cara a los dos próximos años, así como las propuestas y recomendaciones que han dirigido al Gobierno instituciones y comisiones de muy variada naturaleza. Las primeras porque explican el importante giro que está en los nuevos proyectos de reforma si se comparan con la forma y los contenidos (esencialmente subidas de los principales impuestos) de los que se habían aprobado hasta finales de 2013, según vimos. Las segundas, porque se trata de voces autorizadas, normalmente coincidentes en los aspectos fundamentales, o de verdaderas

manifestaciones de *soft law* cuya desatención no puede hacerse sin una “motivación bastante”. Por esta razón los expondremos resumidamente.

3.1. El contexto económico a mediados de 2014

Aunque los principales problemas de nuestra economía, más todavía los estructurales, siguen en pie, tampoco puede negarse, sin rechazar lo evidente, que estamos asistiendo a un cambio de tendencia que se refleja en los principales indicadores que se utilizan a este fin (comportamiento del PIB, índice de precios, expectativas de los empresarios, consumo interno, y tímidamente hasta las cifras referidas a la evolución del desempleo).

Este es el anuncio contenido en la Exposición de Motivos del Anteproyecto de reforma (IRPF-IRNR) cuando dice:

“La mejora en los indicadores macroeconómicos, y en particular la efectiva rebaja del déficit público como consecuencia de las medidas de consolidación fiscal adoptadas por el Gobierno durante los últimos años, permite abordar en el momento actual una reforma integral de nuestro sistema tributario ...”

Y, alejándonos de afirmaciones que podrían ser interesadas, la Comisión Europea ha publicado en este mes de mayo sus previsiones macroeconómicas para la UE y los Estados miembros (la Dirección General de Asuntos Económicos y Financieros las elabora tres veces al año: mayo, noviembre y febrero). Las que afectan a España son bastante reveladoras de lo anterior.

Crecimiento del PIB (% , tasa interanual)

2012	2013	2014	2015
-1,6	-1,2	1,1	2,1

Desempleo (%)

2012	2013	2014	2015
25,0	26,4	25,5	24

Balanza por cuenta corriente (% del PIB)

2012	2013	2014	2015
-1,2	0,8	1,4	1,5

Saldo presupuestario (% del PIB)

2012	2013	2014	2015
-10,6	-7,1	-5,6	-6,1

Deuda pública bruta (% del PIB)

2012	2013	2014	2015
86	93,9	100,2	103,8

Esta cifras nos explican también y sin necesidad de comentario el porqué la reforma fiscal se ha demorado y que sus contenidos se hayan escalonado en su aplicación, especialmente cuando tratan de reducir la presión fiscal.

3.2. Los informes, recomendaciones y valoraciones sobre la reforma fiscal necesaria

Muchas, como veremos, han sido las fuentes desde las que se ha tratado de hacer alguna aportación sobre los principios, las medidas, o los objetivos que deberían ser perseguidos en la reforma que el Ejecutivo debería necesariamente presentar a las Cortes, recomendaciones y propuestas que, en lo esencial, recogen una opinión generalizada sobre las directrices que deberían ser sus inspiradoras. Así, en una reciente encuesta realizada a más de un centenar de expertos, el resultado que se desprende venía a señalar, como opinión mayoritaria, la necesidad de reducir la presión fiscal en España (especialmente la presión sobre el trabajo y las cotizaciones sociales), la de mejorar el papel de los impuestos como incentivadores de la actividad económica, favoreciendo la inversión, y la de incrementar la seguridad jurídica y la simplificación del sistema en su conjunto y en cada uno de sus impuestos (PwC Tax and Legal Services)

Pero lo anterior no nos exime de recordar algunas de las propuestas más relevantes pues –aunque casi todas son conocidas dada la gran publicidad que se les ha dado– resulta ahora necesario seleccionar y resumir algunas de ellas.

3.2.1. El Informe Lagares

Al modo en que se han emitido otros informes fiscales en la UE, este documento ha incluido hasta 125 recomendaciones concretas sobre medidas a adoptar sin renunciar por ello a justificarlas ni a enunciar los principios en los que debía basarse la reforma.

El punto de partida era necesariamente el diagnóstico del sistema vigente del que denunciaba su baja recaudación en porcentaje del PIB (una de las más bajas de Europa) a pesar de lo elevado de sus tipos nominales, lo que explicaba por la extensión del fraude, la proliferación de exenciones, la escasa importancia de la imposición indirecta y sobre la propiedad –en contraste con el peso de las cotizaciones sociales–. Todo ello lo hace ineficiente de cara a los grandes retos que deben ser atendidos por el sistema (déficit, paro, envejecimiento, crecimiento empresarial, etc.) De ahí que las propuestas vertidas en este Informe vayan en el sentido de subir los impuestos indirectos y medioambientales y bajar las cotizaciones sociales (receta ya clásica desde que el IVA situaba el tipo general en el 16%); simplificar las normas y ampliar las bases imponibles en todos los impuestos; reconducir los tipos nominales de algunas figuras; aumentar la presión en los patrimoniales y bajarlo en las transacciones que les afectan, y combatir el fraude fiscal.

Del conjunto de medidas concretas –algunas han trascendido a la opinión pública por su incidencia social– destacamos, en el impuesto sobre la renta, la imputación como renta de la vivienda propia –junto con todas las rentas inmobiliarias–; la eliminación de la corrección del valor en las plusvalías así como de la exención parcial fijada para los dividendos, o la eliminación del régimen de módulos.

En lo que afectaba al impuesto de sociedades, quizá las propuestas de mayor efecto general han sido, en primer lugar, la de suprimir la práctica totalidad de los beneficios fiscales acogidos en la Ley ya que *“la evidencia empírica disponible para España sobre su efectividad no es concluyente pero permite identificar importantes deficiencias y su falta de eficiencia no parece justificar su coste fiscal”*. En segundo lugar, la de reducir los tipos de gravamen y unificarlos

para todos los contribuyentes del impuesto, incluidas las pymes, ya que el régimen especial para empresas de reducida dimensión desincentiva el crecimiento empresarial.

En lo referente al IVA, ante la inconveniencia de elevar la presión en los productos sujetos al tipo super-reducido y la imposibilidad de eliminar exenciones por tratarse de un impuesto armonizado, se postulaba actuar elevando la presión en los productos sujetos al tipo reducido, salvo vivienda, turismo y transporte público, y eliminar el régimen del recargo de equivalencia y el régimen simplificado.

Y, en lo que afectaba a otros impuestos, se recomendaba, en el IBI, aproximar lo máximo posible los valores de mercado a los reales, lo que implicaría, de no compensarse con otras medidas en los tipos de gravamen, duplicar la base imponible y la carga fiscal por este impuesto. En los impuestos especiales, reconsiderar la posible subida de los impuestos sobre el alcohol y, siguiendo el ejemplo de Francia, estableciendo también un tipo reducido sobre el vino, bonificado al 100% actualmente.

Aunque el Informe afecta a todas las vertientes de nuestro sistema fiscal (impuestos estatales, pero también las haciendas territoriales, las medidas antifraude, etc.), nos limitamos ahora a lo antes señalado por ser suficiente esa información en el contexto de esta presentación.

3.2.2. Las recomendaciones del Fondo Monetario Internacional

En lo esencial, las tendencias internacionales vienen apostando por un incremento de la fiscalidad indirecta y por una reducción de los impuestos directos, como el IRPF o el impuesto sobre sociedades, razón por la que no es de extrañar que la recomendación del Fondo Monetario Internacional (Declaración Final de la Misión hecha en mayo de 2014) siga esta misma orientación.

El FMI parte del reconocimiento del “giro” dado por la economía española que, “comenzó en el segundo semestre de 2013 y ha cobrado fuerza en el primer trimestre de este año” y cuyo pronóstico es que “la recuperación continuará en el medio plazo”. Este análisis lo argumenta con varios datos de distinta naturaleza que lo conducen a señalar como prioritarias cuatro áreas (“1. Ayudar a las empresas a crecer, contratar e invertir.2. Reducir las barreras regulatorias para impulsar el empleo y el crecimiento. 3. Continuar con una consolidación fiscal que favorezca el crecimiento y el empleo 4. Más apoyo de Europa ...”) y a realizar propuestas que han sido ya adoptadas por España en materias como permitir que las deudas tributarias y ante la seguridad social “sean reestructuradas a niveles sostenibles si otros acreedores hacen lo mismo, sin dañar el cumplimiento de las obligaciones fiscales”, lo que se llevó a efecto en la reciente reforma concursal cuya pretensión era la de salvar empresas viables con medidas que facilitan la celebración de acuerdos de refinanciación, potencian las quitas y los aplazamientos de pago, así como la conversión de deuda en capital.

Y, en relación al sistema fiscal, considera que su próxima reforma “es una oportunidad fundamental para conseguir tres objetivos clave:

- *Proteger los servicios públicos para las generaciones actuales y futuras exige que los ingresos aumenten. En particular, hay margen para aumentar los ingresos de la tributación indirecta. Aumentar los impuestos especiales, los impuestos medioambientales y reducir gradualmente el tratamiento preferencial en el IVA permitiría alinear el esfuerzo recaudador de España con el de otros socios europeos. Esto tiene que venir acompañado de medidas claramente identificadas para proteger a los más vulnerables.*

- *Ayudar a crear empleo para los trabajadores poco cualificados. Esto podría hacerse incentivando a las empresas a emplear a trabajadores poco cualificados reduciendo sus correspondientes contribuciones a la seguridad social. Para proteger el sistema de seguridad social, el coste se cubriría con transferencias del gobierno central.*
- *Promover el crecimiento inclusivo. La base de los impuestos sobre la renta debe ampliarse reduciendo exenciones y regímenes especiales. Hay margen para reducir gradualmente el tipo del impuesto de sociedades para fomentar el crecimiento (aunque no hasta el 20%, que está por debajo de la media de la UE). Sin embargo, dada la necesidad de mantener el nivel de ingresos públicos y preservar la progresividad, hay menor margen para reducir significativamente los tipos máximos del IRPF."*

En resumen, una recomendación que no va a diferir en mucho de la que acabamos de deducir de las propuestas del Informe Lagares.

3.2.3. La posición de la Unión Europea

Bruselas ha venido dirigiendo recomendaciones a España, más intensamente desde que la crisis se manifestó en toda su intensidad y muy particularmente cuando se fijaron como objetivos la reducción del déficit en 2015 al 4,2% y en 2016 al 2,8%, pues, partiendo de esta necesaria restricción, las orientaciones expresadas con anterioridad han venido señalando la necesidad de *"una reforma fiscal completa, que simplifique el sistema impositivo y haga que contribuya en mayor medida al crecimiento y creación de empleo, así como a la preservación del medio ambiente y la estabilidad de la recaudación"*. Para ello se conciben como instrumentos: *"trasladar la tributación hacia impuestos que distorsionan menos, como los que gravan el consumo o el deterioro del medio ambiente y los impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles"*, la eliminación de las deducciones *"ineficientes"* en el impuesto de sociedades y el impuesto sobre la renta; la reducción de las cotizaciones empresariales a la seguridad social, así como *"intensificar la lucha contra la evasión fiscal"*.

Es decir, Bruselas, entendiendo que las previsiones de crecimiento hechas por el Gobierno presentan *"riesgos de sobreestimación"* para 2015 (1,8%) y son *"un tanto optimistas"* para 2016 y 2017, deducen que la estrategia presupuestaria de España en los próximos años *"se ajusta sólo en parte a los requisitos del Pacto de Estabilidad"* y en consecuencia reclama la aplicación rigurosa de *"las medidas preventivas, correctoras y coercitivas previstas en la Ley de Estabilidad Presupuestaria"*.

Coherentemente con ello, una vez conocidas las grandes líneas de la reforma fiscal que el Gobierno había anunciado en las que abiertamente se separa de las contenidas en el Informe Lagares, ha publicado un *"Informe"* (sin valor legal) en el que, reiterando el contenido de otras propuestas que antes hemos resumido, se muestra nuevamente partidaria de una rebaja de las cotizaciones sociales compensada por un **incremento del IVA**, de los impuestos medioambientales y de los tributos sobre la propiedad (significativamente la inmobiliaria). Es decir, de las medidas que ya han sido *"descartadas"* por el Gobierno por cuanto su análisis de la situación es discrepante del hecho por la Comisión Europea.

3.2.4. La recomendación del Banco de España

Aunque con menor grado de detalle que las antes resumidas, también desde el Banco de España se han realizado propuestas sobre las medidas que deberían incluirse en la reforma fiscal que se contienen, al tenor del diagnóstico publicado sobre la situación de la economía, en el Informe anual 2013.

A este efecto señalaremos que los dos principales problemas de política económica (paro y endeudamiento –una deuda que cuesta cada año casi 40.000 millones de euros en intereses-) amenazan, a su juicio, la recuperación de forma significativa, siendo necesaria, entre otras reformas, una reforma fiscal profunda que, en la misma línea que otras propuestas, desvíe la presión tributaria desde la imposición directa y las cotizaciones sociales hacia la imposición indirecta. Lo que se ha llamado la “devaluación interna”. Es decir, no es una cuestión meramente de bajar impuestos que pesan sobre las empresas y familias, sino que de cara al futuro debe recaudarse más dado que el esfuerzo presupuestario para reducir el déficit público por debajo del 3% se ha pospuesto al bienio 2015-2016, y este incremento de recaudación debe producirse ampliando las bases imponibles con medidas que incidan en la maraña de las deducciones fiscales existentes, actuando contra el fraude fiscal y reorganizando el IVA.

Es decir, una ratificación en términos generales de las medidas que hemos examinado se incluían en el Informe de la Comisión “Lagares”.

3.2.5. Otras propuestas

Junto a los anteriores estudios y recomendaciones, provenientes de instituciones que calificaríamos de “oficiales”, otras entidades de distinta naturaleza han realizado también un importante esfuerzo de estudio para alcanzar una sistematización razonada de medidas que consideran deberían adoptarse o introducirse entre las que propondría el Gobierno a la hora de tomar la decisión definitiva.

Entre estas contamos con la elaborada en el seno de la AEDAF – contenida en un documento que se ha hecho público en la propia web de la entidad- así como las formuladas por la CEOE o la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado.

Así, por parte de la CEOE, se diagnostica que nuestro sistema fiscal adolece de un conjunto de defectos entre los que destacan: la alta tasa de economía sumergida (especialmente significativa en el Impuesto sobre el Valor Añadido y propiciada por las subidas en los tipos de gravamen en los últimos años); una elevada presión fiscal y parafiscal sobre las empresas; la complejidad y abundancia de normas dictadas con fines contradictorios; una fuerte descoordinación de políticas tributarias centrales y autonómicas (de lo que es buen ejemplo la fiscalidad medioambiental), y un excesivo impacto sobre la tesorería de las empresas que incrementa sus necesidades de financiación (que podrían aliviarse permitiendo a las empresas compensar sus deudas tributarias con aquellas certificaciones o facturas que, a su vez, les sean debidas por cualquier Administración Pública a través de una “cuenta de compensación fiscal”).

Su trabajo no se detiene en esta vertiente de crítica al sistema impositivo, sino que contiene propuestas referidas a los principales impuestos que afectan a las empresas entre las que destacamos, las que afectarían al impuesto sobre sociedades - recuperar la fidelidad al resultado contable para determinar la base imponible (v.g. eliminación de los ajustes extracontables, de los incrementos de la base por rendimientos ficticios y de las restricciones introducidas recientemente a la deducción de gastos financieros) o la reducción del tipo nominal para acercarlo al tipo efectivo-, o al impuesto sobre el valor añadido –mantener la actual estructura y cuantía de los tipos de gravamen; simplificar el procedimiento de recuperación de las cuotas de IVA devengadas e ingresadas, pero no pagadas por los clientes-, etc.

Por su parte, la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, en un Informe recientemente publicado (*Reforma fiscal española y “agujeros negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones*), se ocupa

exclusivamente de uno de los aspectos de la reforma (el más cercano a su actividad profesional como es el fraude fiscal), a pesar de lo cual mantiene en muchas propuestas posiciones cercanas a las recomendaciones que se han realizado por otras instituciones, según hemos resumido anteriormente. Entre ellas señalamos la que denuncia los costes para el erario público y las pérdidas de recaudación que suponen los beneficios fiscales, de los que se carecer de una evaluación *coste-beneficio* (lo que estaría en la orientación de la Directiva 2011/85/EU, del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros); las medidas de lucha contra la economía sumergida que se contendrían en un Plan Estratégico y entre las que deberían comprenderse las referentes al fraude y la evasión fiscal internacional ya que presentan actualmente un alto de grado de complejidad y volatilidad.

3.3. Otros datos sobre el contexto de la Reforma Fiscal proyectada

Los datos e informes que hemos expuesto resumidamente en los apartados anteriores, necesitan completarse con dos elementos nuevos que no pueden omitirse si queremos hacer un balance de situación que contenga al menos los parámetros más relevantes que van a incidir en los anteproyectos que ya ha hecho públicos el Gobierno. Nos referimos a las voces que ya han levantado las Comunidades Autónomas y a los periodos electorales que se avecinan.

Respecto de lo primero, partiendo de la distinta situación en que se encuentran las haciendas de las Comunidades Autónomas (solo Baleares cerró con superávit, están por debajo de los techos marcados Cataluña, Madrid, Aragón, Murcia y Navarra, y los han superado Asturias, Canarias, La Rioja, Extremadura, Castilla y León, Andalucía, Comunidad Valenciana, Cantabria, País Vasco y Galicia), los anuncios de una reforma que condujese a una reducción de impuestos (el mejor ejemplo sería la supresión del impuesto sobre el patrimonio) han suscitado la preocupación por la incidencia que ello pudiera tener en sus déficits, siendo necesario que el planteamiento de la reforma contemple también la reorganización de los impuestos propios o cedidos que las Comunidades han establecido o exigen, lo que se ha previsto llevar a efecto, en principio, en 2015.

Respecto del segundo elemento – la presencia de elecciones en los dos próximos años- si bien no cabe ignorarlo, no nos corresponde sopesar ahora qué incidencia pueda tener en el diseño y culminación de las propuestas que se remitirán en el futuro a la Cortes.

4. La Reforma Fiscal en los Anteproyectos

4.1. La justificación de las orientaciones de la Reforma

Lo primero que se ha de advertir al entrar en el examen de la reforma que ya se ha iniciado es que sus propuestas, las que se exponen en los cuatro ante-proyectos, no se pueden calificar como coincidentes con las provenientes de la Unión Europea –a pesar de ser éstas semejantes a las del FMI, etc., según acabamos de exponer- ni con las propias recomendaciones de la Comisión Lagares.

En efecto, si atendemos a las grandes líneas de la reforma prevista y hubiésemos de resumir las medidas que han tenido mayor impacto y difusión, las reduciríamos a las tres siguientes: la reducción a 5 tramos del IRPF y la reducción generalizada de la carga por este impuesto; la rebaja en el plazo de dos años del impuesto de sociedades del tipo general al 25 % y la simplificación del tributo, y la “no subida” del IVA salvo en los productos

sanitarios afectados por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de enero de 2013, que obliga a España a elevar al tipo general a los que no sean medicamentos para el consumidor final y a los aparatos y complementos para uso personal y exclusivo de discapacitados (Ello siempre que la necesidad de concretar los efectos de la sentencia no retrasen su ejecución).

Esta “caricatura” de la reforma no puede ocultar que, dada la extensión de los anteproyectos en cuanto al número de materias afectadas, sea injusto reconducir sus contenidos a estos límites, por lo que más adelante daremos dar una noticia, aunque sea parcial, de las que afectan al IRPF, pero sí nos desvela que, en lo esencial, existe el objetivo de reducir los tipos de gravamen nominales en algunos impuestos, y que tal reducción no se compensará con una elevación en la imposición general sobre el consumo, aunque lo anterior no signifique que se no vaya a producir una subida en los impuestos sobre el tabaco y el alcohol, o de los medio-ambientales, ni que la rebaja de los tipos nominales en el impuesto sobre sociedades, no venga acompañada de una supresión -o reducción- de las deducciones y bonificaciones existentes, de forma que, sin disponer de los sistemas de análisis de impacto de estas medidas –de los que dispone la Administración-, no es posible conocer en este momento cuál será el efecto final del conjunto de medidas en este Impuesto. A este fin recordaremos que, entre otras medidas cuya valoración no es factible, se elimina la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversión de beneficios, si bien, se van a mantener algunas ya existentes, como es el caso de la deducción por inversiones en I+D o por creación de empleo, y se prevé añadir otros incentivos nuevos, accesibles a las pymes y que incentiven la capitalización de las empresas favoreciendo la inversión con recursos propios. Es el caso del nuevo instrumento denominado reserva de capitalización consistente en excluir del gravamen la parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se exija la inversión de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Asimismo, se van a introducir un conjunto de excepciones y limitaciones a la deducibilidad de determinados gastos (atenciones a clientes, gastos derivados de instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración).

Pues bien, esta separación o discrepancia de las líneas esenciales de la reforma proyectada respecto de las que defendían mayoritariamente los Informes o recomendaciones que antes hemos expuesto, tiene una explicación, necesaria en mayor medida por cuanto no se renuncia al cumplimiento de los objetivos de déficit público incluidos en el Programa de Estabilidad, explicación que nos conduce principalmente al diferente diagnóstico de la situación económica, incluyendo el propio comportamiento del sistema tributario, que hace el Gobierno si lo comparamos con el manifestado por la Comisión Europea, pues recordemos que la UE las calificaba como “previsiones excesivamente optimistas” (En concreto, los cálculos cifrados del Gobierno, que necesariamente acompañan a la propuesta de reforma fiscal, cifran el coste fiscal de la reforma y el ahorro del gasto público en cuantías que reducirían el déficit público en más de 55.000 millones de euros). Por otra parte, hemos de recordar que las subidas de impuestos hechas en los años inmediatamente anteriores están dando también sus frutos en cuanto las bases imponibles se recuperen en cualquier cuantía. Ello ya se ha constatado en las cifras de recaudación del primer trimestre de 2014.

A ello debemos añadir que, no siempre, en estos últimos años, los Estados miembros de la Unión han seguido puntualmente las recomendaciones de la Comisión Europea, como ella misma reconoce en sus informes. Es más, el Reino de España no se incluye entre los Estados que más se han alejado o han desoido las orientaciones comunitarias.

4.2. Como ejemplo: las principales medidas proyectadas en el IRPF

Otro tanto cabe decir de las medidas que se proyectan sobre el IRPF, respecto de las cuales y siguiendo el dictado de la Exposición de Motivos del anteproyecto de Ley que afectará a este Impuesto y al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, se nos advierte que, los objetivos de la reforma son, como ya se había anunciado, (a) permitir “una reducción generalizada de la carga impositiva soportada por los contribuyentes de este Impuesto, que será especialmente significativa para los perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas de renta más baja y para los que soporten mayores cargas familiares”; (b) pero también se pretende junto a ello la “simplificación y reducción de cargas”, replanteándose el tratamiento fiscal de determinadas operaciones o incentivos fiscales que reducen de forma significativa la tributación “sin que las razones aducidas para su existencia justifiquen la ruptura del principio de generalidad e igualdad que debe inspirar a cualquier tributo”. Y, finalmente, (c) la “eficiencia y neutralidad, dotando de una mayor homogeneidad en el tratamiento fiscal de las distintas rentas del ahorro”.

Así, a lo largo del articulado del anteproyecto, encontramos que, de un lado, el objetivo de reducción de la carga fiscal por este impuesto no viene exclusivamente de la mano de la reducción-simplificación de los tipos de gravamen, sino que se proyecta modificar los mínimos exentos y las reducciones que afectan a las rentas del trabajo, estando previsto que se aprueben tres nuevas deducciones en la cuota diferencial que afectarán a los contribuyentes que trabajen fuera del hogar y tengan ascendientes o descendientes con discapacidad a su cargo, o formen parte de una familia numerosa. Esta reducción en la carga que ha de soportar el contribuyente ha de repercutir necesariamente en las retenciones a cuenta que se aplicarán a partir del momento en que la reforma entre en vigor, cuya reducción ha de ajustarse en consonancia con lo anterior.

Ahora bien, a contrario, tenemos un incremento de la tributación de las llamadas rentas irregulares, minorando del 40 al 30 por ciento el porcentaje de reducción aplicable a los rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a lo cual se añaden disposiciones, que no se mencionan en la Exposición de Motivos ni han sido objeto de difusión, que limitan la aplicación de estas reducciones. Por ejemplo, en relación a las rentas irregulares de trabajo se dice que: *“esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.”* También en esta orientación, como ejemplo de una medida incluida en el anteproyecto pero que creemos está destinada a desaparecer, al menos en su redacción original, se revisará la exención aplicable a las indemnizaciones por despido, aunque se mantiene para las indemnizaciones de trabajadores con menor renta.

Entre otras medidas importantes, que a nuestro juicio no pueden valorarse exclusivamente desde la perspectiva de su mayor o menor potencial recaudatorio, destacamos las modificaciones proyectadas en el tratamiento fiscal de las reducciones de capital social con devolución de aportaciones y en el reparto de la prima de emisión de acciones, que se introducen con la finalidad de que la parte de las mismas que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación, tribute de forma análoga a si hubieran repartido directamente tales reservas. De otra parte, también se altera el régimen del rendimiento derivado de la venta de derechos de suscripción, homogenizándose su tratamiento entre entidades cotizadas y no cotizadas, declarándose directamente que el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción tendrá la consideración de ganancia patrimonial en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión. Finalmente, destacamos la supresión de la exención parcial aplicable a los perceptores de dividendos (1.500 euros).

En este mismo sentido, encontramos medidas destinadas a incentivar el ahorro, al que también se le reducen los tipos de gravamen que se habían elevado en 2012, incluyéndose una nueva previsión dirigida a pequeños inversores, denominada Plan de Ahorro a Largo Plazo, consistente en la exención de las rentas generadas por la cuenta de depósito o el seguro de vida a través del cual se canalice dicho ahorro siempre que se aporten cantidades inferiores a 5.000 euros anuales durante un plazo al menos de cinco años y no se efectúe disposición alguna del capital antes de que finalice ese plazo.

En lo que se refiere a la base imponible del ahorro, se incorporarán, además de los rendimientos que actualmente se integran en ella, todas las ganancias y pérdidas que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, cualquiera que haya sido el plazo de permanencia en el patrimonio del contribuyente. Al mismo tiempo se podrán compensar en esta parte de la base, rendimientos con ganancias y pérdidas patrimoniales. A este efecto se dispone que se han de compensar entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos que formen parte de la base del ahorro, y, en caso de arrojar un saldo negativo, se compensará con el saldo positivo que arrojen las ganancias de patrimonio del mismo periodo hasta el 25% de dicho saldo. Del mismo modo, si tras compensar entre sí las ganancias y pérdidas del mismo periodo existiese un saldo negativo, este se podrá compensar con el saldo positivo derivado de los rendimientos que se integren en esta misma parte de la base. Y, finalmente, se admite también que, tras estas compensaciones, si todavía resultase un saldo negativo en alguno de estos conceptos, se pueda absorber en los cuatro años siguientes. Es decir, medidas que no pensamos vayan a proporcionar un incremento de recaudación sino que están presididas por la finalidad de dotar de coherencia al impuesto con sus propias categorías y clasificaciones.

A este efecto añadimos que se crea un nuevo concepto de ganancia de patrimonio, derivado o manifestado, en este caso, por cambio de residencia del contribuyente que incluirá las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad, y su valor de adquisición, siempre que se cumplan determinadas condiciones, entre las que figura que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros. El pago de esta parte del impuesto, se podrá suspender o “aplazar” -dice la norma propuesta- previa solicitud del contribuyente, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal.

En cuanto a la vivienda habitual dos son las novedades principales: en primer lugar y con fuerte contestación en los medios de comunicación, el proyecto de suprimir la deducción por alquiler, lo que se justifica en la necesidad de equilibrar el tratamiento de la vivienda habitual entre alquiler y propiedad. Si bien se contempla un régimen transitorio para los alquileres de vivienda efectuados con anterioridad a 2015 de manera que la supresión sólo afectará a nuevos alquileres. Concretamente, el texto previsto dispone que *“resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015”*.

En segundo lugar, se declara exenta la ganancia obtenida como consecuencia de la dación en pago de la vivienda habitual del contribuyente, cuando se haga para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma vivienda, contraídas con entidades de crédito o con otras que también se dediquen a la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. E, igualmente exenta, la ganancia derivada de la transmisión de la vivienda, en la que concurran los requisitos anteriores, cuando se realice en ejecuciones hipotecarias, sean judiciales o notariales. Siendo requisito exigible en ambos casos que el propietario no disponga de otros bienes para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

Y finalmente, por llamar la atención sobre aquéllas disposiciones que, sin gozar de difusión alguna ni de advertencia en la Exposición de Motivos, se viene a incluir en el proyecto y que creemos que deben ser bien acogidas, nos referiremos a los nuevos requisitos que se exigirán para calificar como actividad económica la consistente en el arrendamiento de inmuebles, pues si actualmente se requieren dos condiciones bastante contestadas y conflictivas jurídicamente –local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión y, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa– la disposición proyectada dice que *“se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”*, con lo que la finalidad de la modificación queda bien clara, aunque también contribuya a reducir la conflictividad que esta disposición venía suscitando.

5. Conclusiones

La primera conclusión que se puede extraer de lo anterior es que la reforma que obra en los anteproyectos se separa de las orientaciones que se han seguido en política fiscal desde 2010 en las que predominaba la subida de tipos nominales y otras medidas tendentes al incremento de la recaudación, pero es que también hay un distanciamiento, en parte, de las directrices, casi unánimes, que se han señalado en las recomendaciones e informes que se han emitido por voces autorizadas y por instituciones que tienen encomendada una cierta función supervisora de las finanzas públicas. Estas directrices tienen en común su inclinación por un incremento de recaudación pero desplazándola desde la renta, especialmente desde las cotizaciones sociales, hacia la imposición indirecta, medioambiental y sobre el patrimonio.

Esta separación se explica por un conjunto de factores entre los que destacamos la discrepancia de las expectativas del Gobierno, responsable de la reforma, respecto de las que expresan las instituciones, menos optimistas. Además, otra subida de los tipos de gravamen nominales no parece aconsejable ni siquiera en los impuestos indirectos, una vez que ya se han incrementado suficientemente desde 2010, y que, en una comparación con los de otros países de Europa, no resultan precisamente bajos.

Ahora bien, tampoco entendemos que sea aconsejable valorar la reforma en la única perspectiva y tomando como parámetro único la subida o bajada de impuestos. La reforma persigue otros fines, quizá más técnicos y menos propicios a su difusión en los medios de comunicación, que no deben desdeñarse. Entre ellos tenemos no solo la meta de simplificación de algunas figuras, sino la de dotarlas de mejor coherencia interna, así como la de combatir el fraude y la económica sumergida. Estos parámetros son relevantes y también están vinculados a la mayor o menor recaudación del sistema en su conjunto. Es más, algunos de ellos, por ejemplo la simplificación, parece alejarse en la misma medida en que se subjetiviza y personaliza el impuesto o se adoptan medidas antiabuso para combatir conductas cada vez más “sofisticadas”.

De otra parte, el momento en que ha de abordarse la reforma de los impuestos “verdes” o de la imposición patrimonial no ha llegado todavía ya que ha de hacerse en el contexto de las haciendas territoriales, quienes no atraviesan por un momento en el que deseen atender peticiones de mayor coordinación o de renunciar a cualquier ingreso. De hecho, la evolución de las haciendas autonómicas se orienta hacia una cada vez mayor competencia entre ellas, pues las que reducen sus impuestos –sus tipos de gravamen– no proyectan una reducción en paralelo de sus gastos, lo que denuncia su verdadera expectativa de atraer bases imponibles a su territorio.

Y, finalmente, señalar que quedan, no solo estos aspectos por concretar, sino que apenas se ha iniciado el proceso de la reforma, ya que durante el no breve periodo de seis meses, pensando en que los textos legislativos vean la luz en este mismo año, han de cruzar la tramitación parlamentaria, lo que tendrá lugar al tiempo en que evolucionan los indicadores de la evolución económica que han de ir confirmando si las previsiones sobre las que se asientan sus principales orientaciones se cumplen puntualmente, como todos debemos desear.



La tributación de las participaciones preferentes en el IRPF

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Santiago de Compostela

Miembro de AEDAF

Resumen

Últimamente las participaciones preferentes han tenido una gran presencia en los medios de comunicación. Las participaciones preferentes son instrumentos híbridos de financiación. Los titulares de las participaciones preferentes suelen ser personas físicas. Se debe analizar la tributación en el Impuesto sobre la Renta del rendimiento de las preferentes, así como las ganancias procedentes de las ventas o canje. También las consecuencias de la nulidad de los contratos por arbitrajes o sentencias.

Abstract

Preference shares have been very present in the media in recent times. Preference shares are hybrid financial instruments. Holders of preference shares are usually natural person. It is necessary to analyze taxation of the monetary return from preference shares in the Income Tax. It should also examine the taxation of gains from the sale or change of securities. Also, it is necessary to evaluate the consequence of the nullity of contracts by judicial sentence or arbitration award.

Palabras Clave

Participaciones Preferentes, Impuesto sobre la Renta, financiación híbrida, financiación subordinada, canje, laudo arbitral.

Keywords

Preference shares, Income Tax, hybrid financing, subordinated financing, change of securities, arbitration award.

Sumario

1. Introducción
2. Naturaleza jurídica y marco normativo de las participaciones preferentes
3. Régimen Fiscal
 - 3.1. La retribución pagada por la entidad emisora y percibida por el preferentista.
 - 3.1. Calificación de las rentas obtenidas por el preferentista en el IRPF
 - 3.3. Valoración de la calificación legal de la retribución de las preferentes como rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios
4. Rendimientos derivados del canje o conversión de las participaciones preferentes en acciones
5. Consecuencias fiscales de la anulación de los contratos de suscripción de preferentes en vía judicial o como consecuencia de los arbitrajes
 - 5.1. La posibilidad de un ingreso indebido con ocasión del ajuste de intereses

1. Introducción

Las participaciones preferentes y los suscriptores de las mismas han estado de actualidad en los últimos tiempos, protagonizando amplios espacios en los medios de comunicación. En el actual contexto de crisis económica y con el sistema financiero en la palestra, la imposibilidad de recuperar lo invertido en *preferentes* ha suscitado gran alarma social y encendidos debates. Se trata de un tema con importantes connotaciones sociales y políticas y que, desde el punto de vista jurídico, tiene implicaciones mercantiles y penales. En el presente trabajo nos limitaremos a analizar las consecuencias estrictamente tributarias, tanto de la titularidad de las participaciones preferentes, como de los rendimientos derivados de las mismas y de los efectos del canje y de la anulación de los contratos de suscripción, por la vía arbitral o por sentencia judicial.

Este análisis debe comenzar, obviamente, con una reflexión sobre la verdadera naturaleza jurídica de estos títulos.

2. Naturaleza jurídica y marco normativo de las participaciones preferentes

Las participaciones preferentes responden a una tipología de títulos, convertidos en instrumentos de inversión, que podrían catalogarse de *híbridos*. Los titulares de los mismos participan en los fondos propios de una entidad pero carecen de los derechos políticos propios del accionista, aunque gozan de preferencia en los derechos económicos¹.

La principal mención legal a las participaciones preferentes se encuentra en el artículo 7 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros. Este precepto se refiere, a efectos de cálculo de la solvencia de las entidades financieras, al concepto de *recursos propios de las entidades*². A la hora de describir el contenido de tales recursos propios, la norma hace referencia al capital social, a las reservas, a los fondos y provisiones genéricos, y en el caso de las Cajas de Ahorro, al fondo fundacional, a las cuotas participativas y a los fondos de la obra benéfico-social³. Además, y dentro de la denominada *financiación subordinada*, se incluyen las partidas exigibles o no, susceptibles de ser utilizadas en la cobertura de pérdidas y, también, las participaciones preferentes.

De esta manera, la citada Ley introdujo en el ordenamiento español el fenómeno de la *secondary debt* o deuda subordinada, esto es, de la financiación en la que el inversor renuncia a un cierto grado de preferencia en la

1 IGLESIAS PRADA, J.L., "Sobre el reforzamiento de los recursos propios básicos de las cajas de ahorro: Cuotas participativas y participaciones preferentes", *Perspectivas del sistema financiero*, nº 81, 2004, págs. 48 y siguientes.

2 Dentro de los denominados recursos propios o capital se incluyen las acciones ordinarias, preferentes y preferentes convertibles; FERNANDEZ, P., "Métodos de valoración de empresas", Documentos IESE, Bussines School-Universidad de Navarra, 20012, pag. 16.

3 La ley 13/1985, de 25 de mayo (modificada por Decreto-Ley 11/2010), que se ocupaba de los coeficientes de inversión, recursos propios y obligación de información de los intermediarios financieros, en su artículo 10,5, disponía que las Cajas de Ahorro deberían destinar a reservas o a fondos de previsión no imputables a activos específicos, en un 50 por 100, como mínimo, de sus excedentes líquidos. Regla que se reitera en la Ley 13/1992, de 1 de junio, que modifica la disposición anterior. Por el contrario, y a diferencia de éstas, elimina la obligación de dedicar porcentajes mínimos a la Obra Social, por las exigencias de las nuevas Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y las propias disposiciones del Banco de España. En función de estas directrices los mínimos destinados a Obra Social deberían computar como gasto y no como una inversión. Por su parte, el Banco de España, en su Circular 4/1991 (Norma Octava), situaba en el Activo del Balance la Cuenta "Aplicación del Fondo de Obra Social", donde se recogían las inversiones realizadas por la Obra Social.

Lo que determina la interesante rentabilidad de las participaciones preferentes es que la retribución del preferentista ha de pagarse con prioridad a la de cualquier otro accionista, lo que le dota de un carácter fijo. No obstante esta retribución fija, las preferentes son títulos de renta variable

recuperación de su inversión a cambio de una alta rentabilidad. Dicha financiación computa como fondos propios de las entidades financieras, según la calificación del Banco Internacional de Pagos de Basilea –*Bank of International Settlements* o *BIS*-. Y así lo recuerdan las reglas de Basilea III, según las cuales “el capital incluye acciones ordinarias, así como todos los demás tipos de instrumentos de capital al contado o sintéticos” e incluye las preferentes en el Capital Adicional de Nivel I⁴.

El principal atractivo para el inversor en esta modalidad de inversión es la alta rentabilidad, muy superior a otras alternativas. Esta modalidad de

deuda subordinada se contemplaba en la Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre recursos propios y supervisión de base consolidada de entidades financieras, y en la Circular 3/2008, del Banco de España, de 22 de mayo, sobre determinación y control de recursos propios⁵.

En la misma línea de *financiación híbrida* se situaban las participaciones preferentes o *preference shares*.

En los inicios de la práctica de la emisión de esta clase de títulos, las participaciones preferentes eran emitidas por filiales domiciliadas en paraísos fiscales o territorios de baja tributación (generalmente las Islas Caimán) de entidades financieras o no financieras. Tales filiales solían tener como actividad exclusiva la emisión de participaciones preferentes⁶. Se trataba de títulos que, generalmente, tenían como destino el mercado internacional, cuando no el exterior. Los recursos captados por la filial se depositaban en la matriz a cambio de una remuneración, que servía, a su vez, para pagar la retribución pactada a los inversores en las preferentes⁷. Posteriormente, y sobre todo con la tramitación de la Ley 19/2003, de 4 de julio, las emisiones empezaron a realizarse desde España, y acudieron a ellas, sobre todo ciertas entidades financieras que, como las Cajas de Ahorro, no emiten acciones.

Los inversores que adquirían estos títulos, recibían una remuneración en forma de retribución fija, preferente y no acumulativa, pagadera generalmente en trimestres vencidos a un determinado tipo calculado sobre el valor nominal de cada participación preferente, pero condicionada in genere a un beneficio suficiente en la matriz.

4 Basilea III: marco regulador global para reforzar los bancos y sistemas bancarios, Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, Banco de Pagos Internacionales, diciembre 2010-junio 2011, págs. 16 y 25.

5 CACHON BLANCO, J.E., *Derecho del Mercado de Valores*, Tomo I, Dykinson, Madrid, 1992, pag. 208.

6 FERNANDEZ DEL POZO, L., *Las participaciones preferentes: un híbrido financiero supletorio del capital social*, Cizur Menor, Navarra, Civitas, 2005, pag. 32.

7 DELMAS GONZALEZ, F.J., “Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes de la Unión Europea”, *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 2, 2005, pag.7.

Estas participaciones carecerían de las características notas definitorias del beneficio y, por ende, del dividendo, la variabilidad y aleatoriedad⁸.

Frente a la financiación subordinada en general, las participaciones preferentes, aunque compartan la condición de híbridos, se caracterizan por ser participaciones, por lo que su titular tiene derecho a una parte alícuota del beneficio. En este tipo de títulos se tiene preferencia en el cobro de la retribución y también se tiene una prioridad económica en el momento de la liquidación. Lo que determina la interesante rentabilidad de las participaciones preferentes es que la retribución del preferentista ha de pagarse con prioridad a la de cualquier otro accionista, lo que le dota de un carácter fijo. No obstante esta retribución fija, las preferentes son títulos de renta variable⁹.

Las preferentes participan pues, de las notas características de los títulos de renta variable que garantizan una cierta retribución fija, y, en concreto, guardan similitudes con las acciones sin voto. Sin embargo, son títulos que no cotizan en Bolsa. Para adquirirlas o enajenarlas hay que entrar en un mercado organizado (secundario) donde no se garantiza la liquidez inmediata¹⁰.

Es por ello que la Oficina de Atención al Inversor de la Comisión Nacional del Mercado de Valores ha insistido en el “alto riesgo” de las preferentes, pues las mismas pueden generar rentabilidad, pero también pérdidas de capital en lo invertido. Además, habitualmente, el régimen de las participaciones preferentes incluye la nota de su convertibilidad en acciones comunes y la entidad emisora suele reservarse el derecho a amortizarlas a partir de los cinco años.

Siendo un instrumento de inversión de alta rentabilidad, su carácter híbrido procede del dato de que el importe de las preferentes computa como capital, reforzando los fondos propios de la entidad. En el caso concreto de las preferentes emitidas en un paraíso fiscal (y en el supuesto más habitual de emisión desde las Islas Caimán), las preferentes pasaban a integrar los recursos propios de primera categoría, lo que suponía el reforzamiento de la solvencia de la entidad. Así lo disponía la Ley 13/1985 en su Disposición Adicional Segunda, añadida inicialmente por la Ley 6/2011, de 11 de abril, y modificada, a su vez, por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

8 Así lo han reconocido las Disposiciones Adicionales Segunda y Tercera de la Ley 19/2003, de 4 de julio, de régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, según las cuales tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, las contraprestaciones de todo tipo obtenidas de la titularidad de las participaciones preferentes, incluyendo las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos (cuantificado a partir del valor que corresponda a los valores que se reciban) y su valor de adquisición o suscripción. Por un lado, los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente. Por otro, los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

9 DELMAS GONZALEZ, F.J., “Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes de la Unión Europea”, op. cit., pag.8.

10 FERNANDEZ DEL POZO, L., *Las participaciones preferentes: un híbrido financiero supletorio del capital social*, op. cit., pag. 37.

En tal Disposición Adicional se incluían, además, los requisitos para que las participaciones preferentes computasen como recursos propios. Así, dispone esta Disposición que tales preferentes deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a. Ser emitidas por una entidad de crédito o por una entidad residente en España o en un territorio de la Unión Europea, que no tenga la condición de paraíso fiscal, y cuyos derechos de voto correspondan en su totalidad directa o indirectamente a una entidad de crédito dominante de un grupo o subgrupo consolidable de entidades de crédito y cuya actividad u objeto exclusivos sea la emisión de participaciones preferentes.
- b. En los supuestos de emisiones realizadas por una entidad filial, los recursos obtenidos deberán estar depositados en su totalidad, descontados los gastos de emisión y gestión, y de forma permanente en la entidad de crédito dominante o en otra entidad del grupo o subgrupo consolidable. El depósito así constituido deberá ser aplicado por la entidad depositaria a la compensación de pérdidas, tanto en su liquidación como en el saneamiento general de aquélla o de su grupo o subgrupo consolidable, una vez agotadas las reservas y reducido a cero el capital ordinario. En estos supuestos las participaciones deberán contar con la garantía solidaria e irrevocable de la entidad de crédito dominante o de la entidad depositaria.
- c. Tener derecho a percibir una remuneración predeterminada de carácter no acumulativo. El devengo de esta remuneración estará condicionado a la existencia de beneficios distribuibles en la entidad de crédito dominante o en el grupo o subgrupo consolidable.
- d. No otorgar a sus titulares derechos políticos, salvo en los supuestos excepcionales que se establezcan en las respectivas condiciones de emisión.
- e. No otorgar derechos de suscripción preferente respecto de futuras nuevas emisiones.
- f. Tener carácter perpetuo, aunque se pueda acordar la amortización anticipada a partir del quinto año desde su fecha de desembolso, previa autorización del Banco de España.
- g. Cotizar en mercados secundarios organizados.
- h. En los supuestos de liquidación o disolución, u otros que den lugar a la aplicación de las prioridades contempladas en el Código de Comercio, de la entidad de crédito emisora o de la dominante del grupo o subgrupo consolidable de las entidades de crédito, las participaciones preferentes darán derecho a obtener exclusivamente el reembolso de su valor nominal junto con la remuneración devengada y no satisfecha y se situarán, a efectos del orden de prelación de créditos, inmediatamente detrás de todos los acreedores, subordinados o no, de la entidad de crédito emisora o de la dominante del grupo o subgrupo consolidable de entidades de crédito y delante de los accionistas ordinarios y, en su caso, de los cuota-participes.
- i. En el momento de realizar una emisión, el importe nominal en circulación no podrá ser superior al 30 por ciento de los recursos propios básicos del grupo o subgrupo consolidable, incluido el importe de la propia emisión, sin perjuicio de las limitaciones adicionales que puedan establecerse a efectos de solvencia. Si

dicho porcentaje se sobrepasara una vez realizada la emisión, la entidad de crédito deberá presentar ante el Banco de España para su autorización un plan para retornar al cumplimiento de dicho porcentaje. El Banco de España podrá modificar el indicado porcentaje¹¹.

Con este marco jurídico se han comercializado las participaciones preferentes durante más de una década, con las consecuencias por todos conocidas y con frecuentes denuncias de engaño en su política de oferta a los ahorradores e inversores. La aplicación a la comercialización de participaciones preferentes de la normativa de protección de los consumidores ha desembocado en procedimientos de arbitraje, en los cuales muchos contratos de preferentes han sido anulados, al entender los árbitros que los suscriptores los adquirieron convencidos de que estaban concertando depósitos a plazo.

Fue precisamente en el marco de la reestructuración bancaria marcada por la crisis financiera cuando la cuestión de las preferentes adquirió una renovada actualidad, a partir de la multitud de reclamaciones presentadas por los afectados.

En este contexto se aprobó la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito y el Memorando de Entendimiento firmado entre las autoridades españolas y europeas el 20 de julio de 2012, que incluían los pertinentes planes de reestructuración financiera.

Paralelamente, muchos titulares de preferentes denunciaron engaño en la comercialización de las participaciones, iniciando acciones judiciales y extrajudiciales orientadas a la recuperación de las cantidades invertidas. Por un lado, algunos preferentistas entablaron ante la jurisdicción ordinaria acciones de nulidad del contrato de suscripción de las participaciones preferentes por vicio en el consentimiento, que dieron lugar en muchos casos a sentencias que condenaban a las entidades emisoras a la devolución del importe suscrito.

En segundo lugar, resultaron frecuentes las solicitudes de arbitraje, muchas de las cuales terminaron en laudos favorables a los preferentistas. Tales laudos, que proliferaron a mediados del 2013 (más de 8.000 resueltos por el Instituto Nacional de Consumo) normalmente incluían la anulación del contrato de suscripción de preferentes por vulneración del Decreto-Legislativo 1/2007 de 16 de noviembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Defensa de los Consumidores y Usuarios. Tales laudos eran fruto de los criterios expuestos en abril de 2013 por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB) a través de la Comisión de Seguimiento de Instrumentos Híbridos de Capital y Deuda Subordinada, aunque en tales procesos arbitrales no resultaba necesariamente de aplicación el régimen ordinario de Sistema Arbitral de Consumo, regulado por el Real Decreto 231/2008, de 15 de febrero. Los laudos apreciaban vicio de nulidad del contrato de suscripción de las preferentes y solían aceptar la alegación de que el suscriptor tenía el convencimiento de que estaba concertado un contrato de imposición a plazo fijo. La anulación suponía reconocer que nunca había existido el contrato de participaciones preferentes, obligando a devolver el importe de lo suscrito, pero descontando la diferencia de rentabilidad entre el producto realmente suscrito (preferentes) y el producto que supuestamente el cliente creía que estaba suscribiendo. Se trata del denominado ajuste de intereses, al que nos referiremos más adelante¹².

11 BLANCO MARCILLA, E., *Participaciones preferentes: Rentabilidad de las emisiones*, Monografía nº 24, CNMV, Madrid 2007, págs.72 y ss.

12 ALONSO ESPINOSA, F.J., "Participaciones preferentes y clientes minoristas de entidades de crédito", *Diario La Ley*, nº 7875, 2012; MAYORGA TOLEDANO, M.C., "El problema de las participaciones preferentes: déficit regulatorio o apariencia de protección", *Aranzadi Civil Mercantil*, Revista Doctrinal, vol. 2, nº 6, octubre, 2012, pag. 123.

Frente a ello, se previó el procedimiento de canje mediante la entrega de tales acciones al Fondo de Garantía de Depósitos, con la correspondiente quita o descuento, que ha fluctuado entre el 30 y el 70 por 100.

En virtud de ello, el Decreto-Ley 6/2013 previó medidas de liquidez ante la necesidad que iban a tener las entidades financieras (en especial, aquéllas como las Cajas de Ahorro que no cotizan en mercados oficiales) de hacer frente a la devolución de los importes invertidos en preferentes como consecuencia de resoluciones de arbitraje y la recuperación efectiva de parte de la inversión mediante el mecanismo alternativo de canje de acciones. Entre esas medidas destacaba la de dotar al Fondo de Garantía de Depósitos de capacidad legal para adquirir a precios de mercado las acciones no cotizadas que resultasen de los canjes obligatorios de instrumentos híbridos de capital y deuda subordinada de estas entidades, asignándoles recursos suficientes para poder hacerlo.

La ajetreada historia reciente de las participaciones preferentes impone pues que, a la hora de afrontar su fiscalidad, resulte necesario tener en cuenta, no sólo la tributación de la retribución por la titularidad de las mismas, sino las consecuencias de la restitución o canje.

3. Régimen Fiscal

Varias son las cuestiones que afectan al régimen fiscal de las participaciones preferentes. Hay algunas cuestiones que podemos denominar menores, que conciernen a la tributación de las emisiones de preferentes en la imposición indirecta. Así, las operaciones derivadas de la emisión de participaciones preferentes por filiales en el exterior estarán exentas en la modalidad de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como así lo ha destacado la respuesta a Consulta V 1647-05¹³, pero sólo porque su emisión tiene lugar fuera.

Pero lo fundamental es la fiscalidad directa de la retribución satisfecha por las entidades emisoras por las preferentes. Vamos a centrarnos en la tributación de los preferentistas residentes, puesto que, de acuerdo con la Disposición Adicional Segunda de la Ley 13/1985, las rentas derivadas de las participaciones preferentes obtenidas por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente estarán exentas de dicho impuesto en los mismos términos establecidos para los rendimientos derivados de la deuda pública en el artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

Por tanto, se trata de valorar las consecuencias tributarias de la retribución pagada por la entidad emisora y percibida por el preferentista residente y, en concreto, cuando ese inversor tenga la condición de persona física.

3.1. La retribución pagada por la entidad emisora y percibida por el preferentista

El inversor que ha adquirido participaciones preferentes tiene derecho a una retribución financiera que le pagará la entidad emisora. El análisis del tratamiento fiscal de las preferentes debe detenerse, en primer lugar, en la fiscalidad de esta retribución, tanto para el perceptor como para el pagador de la misma.

13 DELMAS GONZALEZ, F.J., "Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes de la Unión Europea", op. cit., pag. 7.

Una primera aproximación legal a la fiscalidad de las participaciones preferentes se encuentra en la citada Ley 13/1985, de 25 de mayo, donde se incluía que la remuneración de los titulares de participaciones preferentes “tendrá la consideración de gasto deducible para la entidad emisora”. Así lo ratificó la clásica consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) de 8 de julio de 2003.

La deducibilidad de lo pagado por la entidad radica en la catalogación de esas cantidades como gasto financiero

La consideración de gasto deducible es la muestra más palpable del régimen híbrido de las preferentes. Estaríamos ante aportaciones de capital que pueden ser remunerados con intereses, en una fórmula muy próxima a la de los *juros sobre capital* propio existentes en Brasil, previstos en el artículo 9 de la Ley Federal nº 9249 de 26 de diciembre de 1995, cuyos importes pueden deducirse para la determinación del beneficio gravable de la empresa pagadora. En ámbito semejante a estos títulos se sitúan otros que han estado en boga últimamente, como las acciones preferentes australianas.

Respecto a los *juros de capital propio* brasileños su carácter híbrido planteaba problemas cuando su tenedor fuese un no residente. Sobre alguna de estas cuestiones se ha pronunciado el TEAC en resolución de 13 de abril de 2011, Vocalía Tercera, RG. 1201/10, 1202/10 y 1884/10 y en la posterior de 26 de abril de 2012, Vocalía Segunda, nº Resolución 00/4085/2010. Lo que se dilucidaba en estas resoluciones era cómo se debían calificar estos *juros*; si de acuerdo con el Estado de la fuente, esto es, de acuerdo con la legislación brasileña, que acerca su tipología a la de los dividendos, o tomando en consideración la calificación española, más próxima a entenderlos en sentido literal como *juros*, esto es, como intereses. Las consecuencias son muy importantes, pues si se sigue este último criterio estaríamos hablando de un importe deducible en la base imponible del pagador, mientras que, de lo contrario, estaríamos ante un dividendo que gozaría de los mecanismos para la corrección de la doble imposición internacional¹⁴.

14 En los casos resueltos por el TEAC, los reclamantes defendían que los *juros sobre el capital próprio* pagados por sus filiales brasileñas tienen la naturaleza jurídica de dividendos y debían ser tratados fiscalmente como tales (distribución de dividendos) a los efectos de la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición. Por el contrario, el TEAC entendió, en línea con la opinión de la Inspección de los Tributos, que los *juros sobre el capital propio* debían ser calificados fiscalmente como *intereses* a los efectos de la aplicación del Convenio de Doble Imposición hispano-brasileño, no pudiendo aplicarse sobre los mismos la exención para corregir la doble imposición internacional, dado que no tendrían la calificación de dividendos ni en su obtención concurriría una doble imposición económica susceptibles de ser eliminada. El TEAC entiende aplicable el Convenio de Doble Imposición España-Brasil, y, en concreto, su artículo 3,2, afirmando que “resulta crucial la regla interpretativa específica que nos ofrece el Convenio de Doble Imposición consistente en acudir a la legislación fiscal del Estado de la fuente, y en concreto, a todas las normas que regulan el régimen tributario de dicha figura”. Según el artículo 3,2, a efectos de resolver dudas interpretativas del Convenio, se habrá de acudir a la legislación interna (la relativa a los impuestos que sean objeto del convenio) que se encuentre en vigor en el Estado *que aplique* el Convenio, y que en el caso presente es España. Primero, porque ya es dudoso que el artículo 3,2 de los Convenios formulados según el Modelo OCDE, remita al Estado de la fuente. Pero, además, este artículo 3,2 del Convenio OCDE sólo es aplicable cuando el instrumento financiero no pueda ser subsumido en una de las categorías (dividendos o interés) definida autónomamente por el Convenio. Recordemos que los Convenios incluyen en su texto, disposiciones que se pueden denominar *autónomas* y *cerradas*, que no están en conexión ni dependen de la legislación interna del Estado. Cuando el tipo de norma incluida en el Convenio es una norma de este tipo, no cabe la calificación desde la *lex fori*. Por tanto, la solución para los *juros* no valdrá para otros híbridos cuya subsunción en una de estas categorías previstas en el Convenio no admita dudas. AVERY JONES, “The Definitions of Dividends and Interest in the OECD Model: Something Lost in Translation?”, *British Tax Review*, nº4, 2009, pag.451. Véase, también, nuestro trabajo, “La interpretación de los Convenios de Doble Imposición”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 231, julio-septiembre, 2006, pag. 513.

Estas diferencias de calificación fiscal de los híbridos en los ordenamientos de los distintos países (denominadas calificaciones asimétricas) abre la vía a la posibilidad de arbitraje fiscal internacional, constituyendo un instrumento óptimo de planificación fiscal. Aunque se trata de una cuestión en la que no vamos a entrar en profundidad, conviene recordar, el Informe de la Comisión Europea, *Tackling double non-taxation for fairer and more robust tax systems*, 29.02.2012 y la Resolución del Parlamento Europeo de 19 de abril de 2012 (B7-0203/2012), sobre la necesidad de adoptar medidas concretas para combatir el fraude y la evasión fiscal, donde se recomienda la adopción de medidas para prevenir la doble no imposición, en particular en relación con el uso de instrumentos híbridos en el marco de las Directivas 90/435/CEE y 2003/49/CE¹⁵.

Al margen de la aplicación de estas reglas internacionales, la deducibilidad de lo pagado por la entidad radica en la catalogación de esas cantidades como gasto financiero, opinando algunos autores que esa es la razón de que se opte por la emisión de participaciones preferentes en lugar de la figura similar de las acciones sin voto, que no permiten la deducción de lo pagado al inversor¹⁶. En cualquier caso, la catalogación de esta retribución como gasto financiero supone que las cuantías satisfechas estarán sujetas al límite de gastos financieros previsto en el Decreto-Ley 12/2012, del 30 por 100 de una magnitud que, en términos generales, podría identificarse con el EBIDTA (beneficio antes de intereses, impuestos, amortizaciones y deterioro) y que el art. 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cifra en el denominado beneficio operativo.

Junto con la calificación como gasto financiero deducible de lo pagado por la entidad emisora de las preferentes, una segunda cuestión a la que se aproxima la regulación del régimen fiscal de las preferentes contenido en la Ley 13/1985, es la relativa a la naturaleza de lo percibido por los preferentistas. En especial, cuando el preferentista es una persona física, sujeto pasivo del IRPF.

3.2. Calificación de las rentas obtenidas por el preferentista en el IRPF

A la tributación de las rentas derivadas de la titularidad de preferentes se refería la Disposición Adicional Segunda de la Ley 13/1985, añadida por la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior, modificada, a su vez, con efectos desde el 13 de abril de 2011, por el artículo 1.diez de la Ley 6/2011, de 11 de abril. Esta Disposición Adicional preveía un régimen de ultra-actividad, en la medida en que salvaguardaba el régimen de las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda que se hubieran emitido con anterioridad a dicha fecha.

Conforme el apartado 2.b) de la mentada Disposición Adicional, "las rentas derivadas de las participaciones preferentes se calificarán como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias". La referencia al artículo 23.2 de la Ley 40/1998, hay que

15 Como señala CALDERON CARRERO, J. M., a través de estas iniciativas internacionales se podrían estar sentando las bases de una tendencia global dirigida a articular una nueva generación de cláusulas antiabuso específicas (*Specific and targeted rules, TARs*) concebidas para limitar determinados esquemas de planificación fiscal internacional (o productos financieros estructurados) que explotan la interacción entre distintas legislaciones fiscales nacionales, en ocasiones, en combinación con sofisticados esquemas de innovación financiera; "A vueltas con las reglas de interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución del TEAC sobre híbridos financieros: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional", *Quincena Fiscal*, nº 12, 2012, pag. 18.

16 DELMAS GONZALEZ, F.J., "Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes de la Unión Europea", op. cit., pag.8.

entenderla realizada, a partir de la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, al artículo 25.2 de esta última.

A efectos fiscales las participaciones preferentes no son acciones, sino que prima su condición de deuda emitida

Lo que está queriendo decir la norma, *a sensu*

contrario, es que a efectos fiscales las participaciones preferentes no son acciones, sino que prima su condición de *deuda emitida*, lo que determina que tengan la condición de títulos que materializan la cesión de capitales, aunque se trate de capitales que van a constituir recursos propios de la entidad cesionaria de los mismos.

El citado artículo 25.2 de la Ley 35/2006 dispone que tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario, entre otros, los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Y la Ley del IRPF establece que son rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, las contraprestaciones de todo tipo y cualquier retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Esta retribución es lo que a la luz de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre régimen fiscal de determinados activos financieros, se dio en llamar *rendimientos explícitos* de los activos financieros.

Al tiempo, el artículo 25 de la Ley del IRPF, menciona lo que tradicionalmente se conocía como *rendimientos implícitos*; en el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción. Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban¹⁷.

Ello es importante en la medida en que algunas entidades financieras, a efectos de evitar el arbitraje han ofrecido vender las participaciones preferentes por cuenta del cliente, garantizando un precio mínimo y con una importante quita. Lo obtenido por la venta se abonaba en cuenta del cliente y si no se alcanzaba la totalidad de lo invertido por el cliente, la entidad financiera cubría la diferencia.

En este caso parece claro que se produce un rendimiento de capital mobiliario –artículo 25,2, b) de la Ley 35/2006 del IRPF– en el que el valor de adquisición sería el de suscripción de la participación preferente y el de transmisión estaría integrado por la cantidad obtenida por la venta y abonada en cuenta, lo que deparará, seguramente, un rendimiento negativo. Así se desprende de la Consulta de la Dirección General de Tributos de 26 de diciembre de 2012 –V2534-12– según la cual “...si el importe total satisfecho por la entidad de crédito no se realizase en el mismo momento, sino que primero se efectuase la venta abonándose el importe de dicha venta y, posteriormente, a consecuencia de no haberse recuperado el importe total de la inversión, el cliente reclamase la diferencia no obtenida y el banco le abonara una cantidad adicional a la que deriva de la operación de venta, dicha cantidad no formaría parte del valor de transmisión y conforme a lo previsto en el apartado 2.b) de la disposición adicional

17 Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente. De esta manera, estos rendimientos se equiparan a los intereses, y estarán sujetos a retención del 21 %. Este régimen se aplica a las emisiones de instrumentos de deuda realizadas directamente por entidades de crédito, siempre que se cumpla el requisito de cotización en mercados organizados. Se consideran, según las Consultas Vinculantes de 9 de febrero de 2005 (V0172-05), instrumentos de deuda, todo tipo de instrumentos distintos de aquéllos que constituyen una participación en el capital propio de una entidad, independientemente de la forma de retribución.

segunda de la Ley 13/1985 antes mencionado, se consideraría rendimiento del capital mobiliario, estando sometido a retención a cuenta". Del texto anteriormente expuesto se desprende que el Centro Directivo (que insistió en la misma doctrina en la Consulta V1593-13, de 14 de mayo de 2013) se ve en la tesitura de dar alguna calificación jurídica a este rendimiento a efectos fiscales. Ante ello opta por entender que hay una pérdida derivada de la venta de la preferente y que el pago que hace el Banco de la diferencia es un rendimiento de capital mobiliario independiente. Sin embargo, es evidente que ese pago no va ligado a ninguna cesión patrimonial, por lo que la calificación resulta claramente forzada.

No hay una aportación de fondos ni una cesión de capital que justifique la calificación de la cantidad adicional que abona el Banco, por lo que cabría pensar que es una simple compensación (a la que, incluso, se le podría asignar finalidad indemnizatoria) que daría lugar a una ganancia de patrimonial no ligada a la enajenación de un bien o derecho. Esto es, no sería un rendimiento del capital mobiliario, sino una ganancia derivada de la incorporación o afluencia de bienes. Al no derivar de una transmisión de un elemento patrimonial no formaría parte de la renta del ahorro, sino de la renta y de la base imponible general y no se podría compensar con la renta negativa derivada de la venta de las preferentes por la entidad financiera. Parece que la calificación que se adopta es la más favorable a que la pérdida por la venta de las preferentes pueda ser utilizada para compensar otros rendimientos positivos del preferentista. Pero favorecer la compensación (que es una exigencia del principio de renta neta) no es, desde luego, una razón que justifique forzar las calificaciones.

Y desde luego se fuerza (y se afecta a la neutralidad) cuando las soluciones tributarias para dos casos sustancialmente iguales y con idéntico sustrato económico son radicalmente distintas. Así, si la venta fuera una operación "definitiva" y el total satisfecho por la entidad de crédito habría un rendimiento implícito, positivo o negativo, computándose la totalidad de la cantidad recibida en el valor de transmisión que se restaría del valor de venta. Pero si primero se efectuase la venta, abonándose el importe de dicha venta y, posteriormente, a consecuencia de no haberse recuperado el importe total de la inversión, el cliente reclamase la diferencia no obtenida y el banco le abonara una cantidad adicional a la que deriva de la operación de venta, dicha cantidad no formaría parte del valor de transmisión y conforme a lo previsto en el apartado 2.b) de la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985 se consideraría rendimiento del capital mobiliario, estando sometido a retención a cuenta.

El *segregar* del valor de transmisión la parte de la cantidad abonada que supera el importe inicialmente invertido por el preferentista, supone propiciar la generación de un rendimiento negativo inmediato y dotar a los inversores de una renta negativa compensable con rendimientos de capital mobiliario positivos, en el propio ejercicio o los cinco siguientes. Para ello se califica como una renta independiente del capital mobiliario la cantidad abonada por la entidad financiera que completa lo invertido por el cliente. Sin embargo, la realidad es que el verdadero valor de transmisión del activo a efectos del cálculo del ingreso o pérdida, está integrado por la totalidad de lo recibido. Tanto en la parte que iguala el valor invertido, como en la parte que lo supera.

Por lo demás, la calificación en concepto de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios implica que nos encontramos ante rendimientos de capital mobiliario, integrados en la base del ahorro. Las consecuencias serán que el rendimiento formará parte de la base del ahorro, aplicándose a la misma los tipos de gravamen de ésta que, como es sabido, han experimentado un importante incremento, con efectos del 1 de enero de 2012, como consecuencia de la reforma introducida por el Decreto-Ley 20/2011 de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. Desde la entrada en vigor de esta norma, los tipos aplicables pasan a ser del 21 por 100, para rendimientos inferiores a 6.000 euros, del 26 por

100, para rendimientos entre 6.001 y 24.000 euros y del 27 por 100 para rendimientos superiores a 24.001 euros¹⁸.

Además, la calificación de las rentas derivadas de las participaciones preferentes como rendimientos de capital mobiliario implica que estén sujetas a la obligación de practicar retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas correspondiente al perceptor, El porcentaje de retención era del 19 por 100 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 90.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, retención que en la actualidad es del 21 por 100, también como consecuencia del Decreto-Ley 20/2011.

La calificación en concepto de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios implica que nos encontramos ante rendimientos de capital mobiliario, integrados en la base del ahorro

No obstante lo anterior, el artículo 75.3 e) del citado Reglamento establece que no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que estén representados mediante anotaciones en cuenta y se negocien en un mercado secundario oficial de valores español. Por tanto, las ganancias derivadas de la transmisión de las participaciones preferentes no estarían sujetas a retención.

3.3. Valoración de la calificación legal de la retribución de las preferentes como rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios

La calificación de la retribución procedente de las participaciones preferentes como rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, esto es, como intereses, merece algunas críticas.

Para perfilar estas críticas es necesario aventurar el porqué estos ingresos se califican como rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios.

Esta calificación puede, en primer lugar, fundarse en una regla de coherencia que exigiría que si este rendimiento es deducible como coste financiero para el pagador, tenga, para el perceptor, una calificación similar.

No obstante, la calificación de un rendimiento de capital como retribución de cesión de capitales (intereses) sólo puede entenderse en contraste con su catalogación como rendimiento derivado de participaciones en fondos propios (dividendos). Contraste que, tradicionalmente se ha apoyado en la distinción entre *renta variable* (participación en fondos propios) y la *renta fija* (cesión de capitales).

Así, podemos decir que el rendimiento que deriva de la participación en fondos propios tiene por ejemplo arquetípico el dividendo y se caracteriza por las notas de *variabilidad* y *aleatoriedad*. Al margen de esta característica, lo cierto es que discernir qué es y qué no es dividendo a efectos del IRPF ha sido siempre una constante en nuestro ordenamiento a diversos efectos, especialmente en relación con la aplicación de la deducción por doble

18 SANCHEZ PEDROCHE, J.A., *Ahorro y Fiscalidad*, Cuadernos Fiscales, EDESA, Madrid, 2002, pag. 25; SANZ GADEA, E., "Tributación sobre las ganancias de capital y modelos de imposición sobre rentas de capital" en *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pag. 365.

La calificación de un rendimiento de capital como retribución de cesión de capitales (intereses) sólo puede entenderse en contraste con su catalogación como rendimiento derivado de participaciones en fondos propios (dividendos)

imposición de dividendos. En cualquier caso, sí es posible afirmar que los rendimientos derivados de las preferentes serán intereses en la medida en que no sean dividendos, por lo que resulta conveniente perfilar cuándo nos encontramos ante un dividendo¹⁹.

Como notas distintivas del dividendo podemos señalar que, en primer lugar, el mismo consiste en una entrada monetaria en el patrimonio del socio

que constituye la expresión económica del *derecho al dividendo*, que a su vez es la concreción del derecho a la participación en beneficios²⁰. El derecho a la participación en beneficios se reconoce en el art. 93, a) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según el cual la acción concede a su titular legítimo la condición de socio y le atribuye el derecho a participar en el reparto de las ganancias sociales. En caso de usufructo de acciones, el derecho a participar en el reparto de las ganancias sociales, en su vertiente de adquisición-atribución, corresponderá al usufructuario.

Este derecho al reparto, en sentido corporativo-abstracto, sólo se concreta en la medida en que la Junta General acuerde tal reparto. Cuando la Junta General decida que el beneficio no se reparta en forma de dividendo sino que se incorpore a reservas (lo cual supondría financiar a la sociedad con cargo a los socios), el derecho corporativo-abstracto a participar en beneficios subsiste, y se proyecta sobre esos beneficios inmovilizados. La participación en beneficios no es, por tanto, otra cosa que la generación de liquidez en cabeza del socio a costa de los beneficios sociales. Por tanto, los mecanismos jurídicos a través de los cuales esos beneficios pueden repartirse son también formas de "participación en beneficios" (de hecho, el derecho del accionista a participar en el patrimonio resultante de la liquidación es complementario del derecho a participar en beneficios) y deberían tener, por imperativo de las exigencias de neutralidad, un tratamiento fiscal similar²¹.

Dicho esto, un concepto adecuado de *dividendo* puede ser el que lo entiende como la parte expresada y normalmente satisfecha en dinero, del beneficio neto obtenido por una sociedad de capital, que se atribuye al socio en proporción al capital desembolsado²². Por lo dicho anteriormente, el objeto del dividendo podría ser también la parte proporcional de reservas estatutarias destinadas a este fin o de reservas de libre disposición que la Junta General acuerde repartir a cada accionista en proporción al capital que haya desembolsado²³.

De la definición expuesta se desprende que una de las notas características del dividendo, como concepto jurídico, es su vinculación al beneficio, al constituir una parte o porcentaje del mismo a partir de una participación

19 ALVAREZ BARBEITO, P., *Los rendimientos de capital mobiliario en el IRPF*, Cedecs, Barcelona, 1999, pag. 324.

20 A pesar de su naturaleza monetaria, no se excluye, la existencia de dividendos en especie. No obstante, su existencia es menos común que en el resto de rendimientos de capital mobiliario, en especial de los que proceden de la "cesión a terceros de capitales propios". La sentencia del TS de 3 de diciembre de 1999 (RJ 1999/9607), en concreto, trataba el caso de "entrega de regalos a inversores por entidad financiera" y entendía aplicable el régimen del IRPF de rendimientos de capital mobiliario.

21 URIA, R., *Derecho Mercantil*, 22 ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, pag. 262.

22 MASSAGUER FUENTES, J., "Voz "Dividendo a cuenta", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995, pag. 2548.

23 BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho Mercantil*, Sexta Edición, Tecnos, Madrid, 1985, pag. 234.

en los fondos propios de la entidad. Y al beneficio empresarial son consustanciales las notas de “variabilidad e incertidumbre”, ya que “es imposible obtener ganancias sin enfrentarse a los riesgos en un ambiente económico”. Las notas de riesgo e incertidumbre, la aleatoriedad con probabilidades conocidas o desconocidas²⁴, se predicarán tanto del beneficio social como de la obtención del dividendo: el riesgo, la variabilidad y la incertidumbre están en la esencia misma de lo que comúnmente se conoce como “renta variable”.

Por tanto, un requisito esencial para que podamos hablar de dividendos es que los rendimientos que puedan ser catalogados como tales, tengan dos notas. La primera, que se atribuyan a un sujeto que ostente la condición de accionista, socio, asociado o partícipe (artículo 25, 1, d) de la Ley 35/2006, del IRPF²⁵. En segundo lugar, el dividendo es una parte alícuota del beneficio, y por tanto, tendrá las notas de aleatoriedad y variabilidad propias de éste. Ello contrasta con la existencia de “acciones privilegiadas”, que otorgan un dividendo preferente, posibilidad prevista en el artículo 498 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y regulado en la Sección 2ª del Capítulo II del Título IV.

La primera de las características concurre en las preferentes, pues las mismas integran los recursos propios de las entidades que las emiten, y ello ha de prevalecer frente a la nota de que son una emisión de deuda.

Respecto a los beneficios derivados de esas acciones privilegiadas pudiera parecer que no participan de las notas aleatorias típicas del dividendo. Así ocurre respecto a los dividendos *mínimos* correspondientes a las acciones sin voto a que hace referencia el art. 98 del Texto Refundido de las Sociedades de Capital. No obstante, si bien no son dividendos todos aquellos ingresos que constituyan retribuciones fijas del inversor, lo cierto es que hay que aclarar qué se entiende por tales retribuciones fijas. Serían retribuciones fijas aquellas participaciones en el beneficio social que no dependen del *an* ni del *quantum* del mismo. Por tanto, no serían retribuciones fijas las que sólo dependen del *an*; esto es, aquéllas que se pagan si hay beneficios, pero su cuantía no guarda relación con el importe de tales beneficios. Estos pagos son una participación preferente en la distribución de los mismos y su variabilidad radica en la nota de que su percepción depende, precisamente, de que haya beneficio. Una retribución “fija”, en la medida en que es garantizada, sobre un beneficio es, en realidad, una mera preferencia en el cobro del dividendo. Pero se trata de un dividendo y no de un rendimiento *fijo y cierto*. Así, el dividendo mínimo en el caso de acciones sin voto sí debe tener tratamiento de dividendo. Aunque su cuantía es fija, el derecho a su percepción depende de que existan beneficios²⁶.

24 KNIGHT, F.H., *Riesgo, incertidumbre y beneficio*, Aguilar, Madrid, 1947, págs. 45 y ss.

25 URÍA, R., *Derecho Mercantil*, op. cit., pag. 255.

26 No obstante, este dividendo anual mínimo, contra lo que pudiera parecer *icto oculi*, es un auténtico dividendo y no un *rendimiento fijo*. A favor de esta afirmación milita el argumento de la expresa prohibición de crear acciones con derecho a percibir un interés, a que se refiere la Resolución de la DGRN de 1 de junio de 1993, siendo el interés el *rendimiento fijo* por excelencia. No caben acciones con *rendimiento fijo*, ya que, aun en el caso de un dividendo fijo o una participación fija en beneficios, la retribución dependerá de la eventualidad de que existan beneficios. En suma, este tipo de retribución fija no es un interés, sino un dividendo preferente, que tributará como tal dividendo, al no existir en nuestro derecho positivo una cláusula semejante a la del ordenamiento italiano que, a través del art. 44 del TUIR, excluye de los rendimientos asimilados a los de las acciones, todos aquellos títulos que en palabras de GALLO, F., no exponen al socio al “riesgo de empresa”, o lo que es lo mismo, al riesgo, de “pérdida del capital”; “L’adeguamento del sistema fiscale italiano al nuovo Diritto delle Società: il régime degli strumenti finanziari”, en *Tributação nos Mercados Financeiro e de Capitais*, Cood. Heleno Taveira Torres, Ed. Quartier Latin, Sao Paulo, 2005, pag. 192. Véase también LOVISOLO, A., “L’imposizione degli utili derivanti da partecipazioni in società (1958-1972)”, *Diritto e Partita Tributaria*, nº 5, 1973, II, pag. 945. Del mismo autor, *Il sistema impositivo dei dividendi*, Cedam, Padova, 1980, págs. 943 a 963.

Una vez precisado qué debe entenderse por *dividendo*, a efectos tributarios, recordemos que siempre que nos encontremos ante un dividendo, la regulación vigente, basada en la Ley 35/2006, lo somete a un similar tratamiento tributario: integración en la base del ahorro, con aplicación de los tipos impositivos ya señalados y modificados con efectos de 1 de enero de 2012, sin deducción por doble imposición interna. Además, los rendimientos negativos se compensan exclusivamente con positivos del mismo tipo. Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe sólo podrá ser compensado con el saldo positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

Señaladas estas notas típicas del dividendo como renta gravable en el IRPF, debemos ver a continuación si es correcta la catalogación de los rendimientos de las participaciones preferentes como rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios. Téngase en cuenta que la retribución a percibir por el preferentista consiste en una remuneración predeterminada de carácter no acumulativo, condicionada a la existencia de beneficios distribuibles en la entidad de crédito dominante o en el grupo o subgrupo consolidable. Ello quiere decir que, en las participaciones preferentes, cualquiera que sea la fórmula de remuneración prevista, no se devengará retribución alguna cuando no existan beneficios distribuibles. Se considera que mantiene este carácter no acumulativo la remuneración que se lleva a cabo mediante el incremento del nominal de los valores en el importe que resulte de aplicar los tipos de interés previstos para cada período sobre el nominal inicial o sobre el nominal resultante de anteriores incrementos.

A nuestro juicio, la retribución del preferentista no se diferencia en demasía de manera sustancial del dividendo mínimo de las acciones sin voto. Tiene con este tipo de acciones la nota característica de no ser un *rendimiento fijo*, y de obtenerse a partir de un título, la participación preferente, que computa como capital en las entidades que las emiten. Por ello, la retribución del titular de participaciones preferentes constituye una participación en los fondos propios.

Teniendo en cuenta estas características, no parece muy acertado calificar las rentas derivadas de las participaciones preferentes como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, como hace la Ley 13/1985.

Sobre todo, si tenemos en cuenta que, la Ley del IRPF 35/2006, en su artículo 25, incluye dentro de los rendimientos obtenidos por la participación de fondos propios no sólo los dividendos sino las “participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad” y los “rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal”. Para GARCIA BERRO, “...lo verdaderamente relevante es que dentro de estas dos letras deben considerarse agrupados indistintamente todos los supuestos de participación (por los socios o por quienes no lo sean) en beneficios sociales que hayan soportado un gravamen efectivo previo en el Impuesto sobre Sociedades” y la retribución de las participaciones preferentes es una participación en el beneficio de la entidad emisora, aunque sólo fuese porque tal derecho a la retribución no existe si no hay beneficios²⁷.

Si tal calificación no es la más adecuada desde la perspectiva de la corrección conceptual, la misma sólo puede tener una explicación, y es la de dotar a la fiscalidad de los rendimientos de las preferentes de un régimen jurídico determinado. Fundamentalmente, la de excluir la concurrencia de ganancias o pérdidas patrimoniales.

27 GARCIA BERRO, F., “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en *Evaluación del Sistema Tributario Vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pag. 73.

Así lo recuerda la Consulta de la DGT de 26 de septiembre de 2012 (V2248-11), al afirmar que "... tanto la remuneración que perciban los titulares de participaciones preferentes como cualquier otra renta derivada de las mismas, incluida la procedente de la transmisión o amortización de dichos valores, tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario, derivados de la cesión a terceros de capitales propios", no generando nunca plusvalías.

La retribución de las participaciones preferentes es una participación en el beneficio de la entidad emisora, aunque sólo fuese porque tal derecho a la retribución no existe si no hay beneficios

Si las retribuciones de las preferentes no son nunca ganancias o pérdidas patrimoniales, los rendimientos generados por las mismas se integrarán en la base imponible del ahorro independientemente de su período de generación, por el rendimiento neto resultante de deducir del importe bruto de las retribuciones, los gastos de administración y depósito. Y, además, el rendimiento neto se integra y compensa, exclusivamente, con los demás rendimientos de la base del ahorro. Así lo dispone el artículo 49.1 a) de la Ley 35/2006, del IRPF, al decir que "la base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar el saldo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de esta Ley, que si arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes"²⁸.

Así pues, la venta de participaciones preferentes provocando un rendimiento del capital mobiliario negativo, podrá ser compensada con rendimientos del capital mobiliarios positivos generados a lo largo de ese mismo ejercicio -intereses, dividendos, cupones, rescate de seguros no colectivos, venta de activos de renta fija-, pero nunca con ganancias patrimoniales -venta de acciones, fondos de inversión, productos derivados o inmuebles-²⁹.

Opera aquí, la *doble estanqueidad* de la base del ahorro, a efectos de compensación. Por un lado, no es posible la compensación del rendimiento negativo de la base del ahorro con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas que provengan de la transmisión de elementos patrimoniales que también forman parte de la base del ahorro. Por otro, tampoco es posible la compensación con renta de la base general ya que, como es sabido, no es posible ninguna compensación entre rendimientos que se incluyen en los dos tipos de clases de renta³⁰.

En suma, las pérdidas de las preferentes se compensarían exclusivamente con rendimientos procedentes de intereses o dividendos. Pero no se podrían compensar con las ganancias derivadas de la venta de acciones ni de otros elementos patrimoniales. Ello tendrá gran importancia, primero, porque es frecuente que los titulares de preferentes obtengan pérdidas, bien en la venta de las participaciones preferentes (única vía en el caso, por ejemplo, de preferentistas de Novagalicia), bien con ocasión del canje de las mismas por acciones, posibilidad que han otorgado a los titulares de preferentes algunas entidades financieras. Por otro lado, aquí se revela una

28 RODRIGO SAUCO, F., *La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de donde venimos y hacia donde vamos*, Documento de Trabajo, nº 2, 2012, Instituto de Estudios Fiscales, pag. 61.

29 BLASCO DELGADO, C., *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el IRPF*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pag. 254; CAYON GALIARDO, A., "La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991". *RTT*, núm. 14, 1991, pags. 43 y ss.

30 MARTIN DELGADO, J.M., "Ganancias y pérdidas de patrimonio", *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, pag. 433.

vertiente favorable de la calificación de la rentabilidad de las preferentes como rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios. Si tenemos en cuenta que el perfil de los preferentistas se acerca más al de los ahorradores que al de los puros inversores, será más frecuente que tales ahorradores perciban dividendos que ganancias patrimoniales. Muy probablemente se haya considerado que, para los pequeños ahorradores titulares de preferentes, esta calificación resulta más favorable, en especial en relación con el período impositivo de 2012, en que se han materializado buena parte de estas *pérdidas*.

Sin embargo, lo más probable es que estos pequeños ahorradores no tengan en 2012 ni en los cuatro años siguientes rendimientos de capital suficientes como para compensar la pérdida correspondiente al ejercicio 2012. Con lo cual nos encontraremos con una situación que suele ser habitual en nuestro ordenamiento jurídico-tributario en los últimos tiempos: se fuerzan las calificaciones para perseguir un supuesto resultado ventajoso para un sector de contribuyentes al que se quiere favorecer y, al final, ni se respetan las categorías jurídicas ni se consigue el resultado favorecedor pretendido.

Y todo ello no puede servir para eclipsar la crítica al vigente régimen de compensación de rendimientos negativos en el IRPF. Y es que, desde una perspectiva económica, no tiene ningún sentido que alguien que obtiene ganancias patrimoniales en un producto financiero ("preferentes"), pero tiene pérdidas por la misma cantidad en otra inversión financiera ("acciones"), deba tributar, cuando no ha experimentado ninguna manifestación de riqueza en forma de afluencia de renta a su patrimonio.

A nuestro juicio resulta positivo que esta estanqueidad se modifique en el Anteproyecto de Reforma del IRPF que se incluye en la reforma fiscal aprobada en el Consejo de Ministros de 20 de junio de 2014. En la modificación prevista del artículo 49,1 de la Ley del IRPF, se permite compensar en la base del ahorro, rendimientos con ganancias y pérdidas patrimoniales, con el límite del 25 % del saldo positivo.

A lo que hay que unir la inaplicación del mínimo exento de los primeros 1.500 euros, previsto en el artículo 7 y) de la Ley del IRPF. Esta medida, si bien se entendió como una regla que pretendía conjurar la doble imposición de dividendos tras la sentencia *Manninen* de 7 de septiembre de 2004, C-319/02, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³¹, tiene en realidad la función de una exención parcial para pequeños ahorradores, habilitada por razones de capacidad económica. Se trata de una medida que no se va a aplicar a los preferentistas. Su no aplicabilidad a los rendimientos de las preferentes se pone de manifiesto de forma expresa en la Consulta V1821-12, de 19 de septiembre de 2012. En cualquier caso, la modificación del artículo 7 de la Ley del IRPF, incluido en el Anteproyecto que integra el paquete de la reforma fiscal, prevé la supresión de esta exención.

4. Rendimientos derivados del canje o conversión de las participaciones preferentes en acciones.

Junto a la fiscalidad de las retribuciones preferentes hay que referirse a la tributación de otros rendimientos ocasionales percibidos por los titulares de estas participaciones, derivados de otro tipo de operaciones.

31 Véase al respecto, SANFRUTOS GAMBIN, E.-LINARES GARCIA DE COSIO, F., ¿Está herido de muerte el sistema español de corrección de la doble imposición de dividendos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tras la sentencia *Manninen*?, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, año XIV, nº 640, pag. 10. También GARCIA PRATS, A., "La coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria", *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. LXXIII, 2002, pag. 417.

En este punto, conviene recordar que las rentas procedentes de la enajenación de las participaciones preferentes no dan lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales, sino a rendimientos de capital mobiliario, procedentes de la cesión a terceros de capitales. Así lo afirma la ya citada Consulta de la DGT V2534-12, al decir que “las rentas percibidas por los inversores tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios, ya se trate de la remuneración percibida por su titular -que tendrá una retención del 21%-, como la procedente de la transmisión o amortización de dichos valores -no tiene retención-”.

Las pérdidas de las preferentes se compensarían exclusivamente con rendimientos procedentes de intereses o dividendos. Pero no se podrían compensar con las ganancias derivadas de la venta de acciones ni de otros elementos patrimoniales

Esta calificación como rendimientos de capital mobiliario se mantendrá incluso cuando lo que se reciba a cambio de la venta de las acciones sea un depósito a plazo y el *adquirente* que *recompra* las participaciones preferentes sea la propia entidad emisora. A este supuesto se refiere la respuesta a Consulta V1992-13, de 13 de junio de 2013, en la que se dispone que el importe del rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre la cuantía de la imposición a plazo recibida de la entidad de crédito y el valor de adquisición de los valores.

Pero, en este caso, se trata de referirse a otro tipo de operaciones. Por ejemplo, el canje de las preferentes por otros activos (por ejemplo, obligaciones subordinadas u obligaciones convertibles en acciones) y, en especial, por acciones³².

Como hemos apuntado, el canje ha sido una opción concedida por algunas entidades financieras a los titulares de preferentes, para evitar que la única manera de deshacerse de la inversión no fuese la rescisión del contrato o la anulación del mismo por laudo arbitral o sentencia judicial³³. En este sentido, resulta determinante la Resolución de 7 de junio de 2013 de la Comisión Rectora del FROB, emitida en el marco del Plan de Reestructuración, y que incentiva la conversión en acciones de las participaciones preferentes o deuda subordinada.

También el canje o conversión genera, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25, 2, b) de la Ley del IRPF, rendimientos de capital mobiliario, que se imputarán al período impositivo en que sea exigible para el perceptor, exigibilidad que se produce en el momento de la conversión (entre otras, consulta de la DGT V1765-13, de 29 de mayo de 2013).

El canje ofertado incluye de ordinario una quita que, en la práctica, vienen oscilando en torno a un 38 % (el nominal de las acciones recibidas era menor que el de las preferentes entregadas a cambio). Esa quita se justificaría

³² Consulta de la DGT V2960-13, de 3 de octubre de 2013).

³³ De hecho, se ha planteado si podrían tener la condición de canje ciertas operaciones, como las previstas en la respuesta a Consulta V3495-13, de 2 de diciembre de 2013, en la cual se plantea el caso de una entidad que suscribió obligaciones subordinadas no garantizadas contingentemente convertibles (OSC 2012) como consecuencia de una emisión realizada por la entidad A, en diciembre de 2012. En el acuerdo de emisión de dichas obligaciones se preveía el compromiso de la emisora y de los obligacionistas de convertir las obligaciones subordinadas convertibles 2012 en obligaciones subordinadas no garantizadas contingentemente convertibles (OSC 2013) que iban a emitirse con posterioridad, en proporción 1:1. La conclusión de la DGT es que esta operación no tiene la consideración de canje de acciones, teniendo en cuenta que por tal canje hay que entender aquella operación por la cual se sustituyen valores emitidos por otros con distintos valores económicos.

como una compensación de la ventaja sobrevenida que se atribuiría a los nuevos accionistas al asignarles unos activos con mucha mayor liquidez, al ser negociables en mercados secundarios. Posteriormente, dichas acciones podrían ser adquiridas por el Fondo de Garantía de Depósitos, con una nueva quita (de aproximadamente del 10 %) que se sumaría a la inicial. Igualmente, en la conversión ha sido habitual que la misma se haga por un valor porcentualmente más bajo que el importe de la inversión inicial (consulta V2799-13, de 20 de septiembre de 2013).

Existiría, por tanto, en términos coloquiales, una *pérdida*, consistente en la diferencia entre el valor de lo invertido en participaciones preferentes (valor de adquisición de los valores) y el valor atribuido a las acciones recibidas, que, en el caso de conversiones, recibirá el nombre de *valor de conversión* (consulta V1631-13 de 17 de mayo de 2013).

En la medida en que tanto el canje como la conversión de preferentes generan rendimientos de capital mobiliario (así lo recuerda la Consulta V1051-13 de 2 de abril de 2013) dicha merma no se califica como pérdida patrimonial sino como un rendimiento del capital mobiliario negativo, que se imputará al período impositivo en que sea exigible para el perceptor.

La calificación como rendimiento de capital mobiliario afecta también al régimen de compensación de este rendimiento. Una vez más sólo cabe compensar esta renta negativa con rendimientos de capital mobiliario positivos (básicamente, intereses y dividendos), dentro de la base del ahorro.

Por el contrario, si las acciones recibidas se enajenan, la plusvalía o minusvalía tendrá la calificación de ganancia o pérdida patrimonial. Esta enajenación puede incluso tener lugar antes del período mínimo de permanencia que suele fijarse en muchos acuerdos de conversión, a efectos de que el inversor perciba el resto del importe invertido inicialmente en las participaciones preferentes. Ello no afectará al hecho de que tal enajenación producirá una ganancia o pérdida patrimonial (consulta de la DGT V1631-13 de 17 de mayo de 2013). Lo verdaderamente trascendente será si tal enajenación se ha producido una vez transcurrido más de un año o menos de un año desde la fecha del canje puesto, que en el primer caso, de existir una ganancia patrimonial, se incluirá en la base general del IRPF.

Será aquí aplicable el régimen general previsto en la Ley 35/2006 del IRPF para las ganancias de patrimonio, y aquellas disposiciones generales, referidas al cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el caso de transmisión de acciones a través de mercados organizados.

Así, la ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de la adquisición y transmisión.

El valor de adquisición será el precio de suscripción de las mismas, que normalmente será el fijado en la resolución del FROB; las acciones se entenderán adquiridas en la fecha de su suscripción simultánea (consulta de la DGT V0725-14, de 17 de marzo de 2014). El valor de enajenación resultará ser, por aplicación de las reglas generales, el fijado a partir de la cotización en la fecha de transmisión o el precio pactado cuando fuese superior, con la excepción, señalada por la jurisprudencia, de aquellos supuestos en que la transmisión de valores se realice fuera de la Bolsa, a través de fedatario público, “en cuyo caso la identificación entre el precio efectivamente satisfecho y el de cotización puede no tener sentido...” (sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2003 –RJ 2003, 3623–), pudiendo atenderse al precio de enajenación efectivamente percibido. En cualquier caso, el valor de adquisición se minorará en el importe de lo obtenido en la venta de los derechos de suscripción obtenidos

de dichas acciones³⁴. La ganancia se incluirá en la base del ahorro, si el período de generación es superior a un año, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46, b) de la Ley 35/2006 del IRPF. Por el contrario, en el improbable escenario de una venta inmediata de las acciones recibidas con ganancia (lo que requeriría una revaluación inmediata de la cotización de las mismas) el beneficio obtenido soportaría la penalización fiscal de la tributación de la ganancia patrimonial generada en un período inferior a un año, en la base general del impuesto, como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, en cuya Exposición de Motivos se califica este tipo de ganancias como especulativas. Esta ganancia se integrará, pues, en la base general del impuesto, tributando al tipo de gravamen progresivo de la tarifa.

Tanto la remuneración que perciban los titulares de participaciones preferentes como la renta procedente de la transmisión o amortización de dichos valores, tiene la consideración de rendimientos del capital mobiliario, derivados de la cesión a terceros de capitales propios. En este caso, también como dijimos, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos (cuantificado a partir del valor que corresponda a los valores que se reciban) y su valor de adquisición o suscripción

De la misma manera, y de acuerdo con el artículo 49, b) de la Ley del IRPF, la posible pérdida patrimonial se compensará con ganancias de las previstas en el artículo 46 de la Ley del IRPF, obtenidas en el mismo período impositivo. Y si por el contrario, el preferentista obtuviera una pérdida patrimonial generada en un período no superior a un año (de las previstas en el artículo 48, b) de la Ley del IRPF), dicha pérdida podrá ser compensada con las ganancias generadas también en un período inferior a un año y con ganancias que no deriven de transmisiones de bienes o derechos. Si el resultado es negativo, se podrá compensar con hasta el 10% del resto de rentas incluidas en la base general, frente al 25 % previsto en la legislación anterior a la citada Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la cual, no obstante, incluye un régimen transitorio sólo para pérdidas materializadas entre 2009 y 2012 y pendientes de compensación a 1 de enero de 2013. No cabrá nunca, por el contrario la compensación con rendimientos negativos de la base del ahorro (regla de estanqueidad). Si después de esta operación aún quedase un importe negativo, el importe pendiente de compensación podría compensarse durante los 4 ejercicios siguientes, en el mismo orden descrito.

5. Consecuencias fiscales de la anulación de los contratos de suscripción de preferentes en vía judicial o como consecuencia de los arbitrajes

Como hemos dicho, tanto la remuneración que perciban los titulares de participaciones preferentes como la renta procedente de la transmisión o amortización de dichos valores, tiene la consideración de rendimientos del capital

34 Véase nuestro comentario "El valor de enajenación en la venta de acciones cotizada en Bolsa pero vendidas fuera de la misma", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 17, febrero, 2004, pag. 21. También GALAN SANCHEZ, R.M., *Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pag. 204.

mobiliario, derivados de la cesión a terceros de capitales propios. En este caso, también como dijimos, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos (cuantificado a partir del valor que corresponda a los valores que se reciban) y su valor de adquisición o suscripción.

No obstante, muchos han sido los preferentistas que han planteado reclamaciones judiciales o extrajudiciales para lograr la devolución de las cantidades invertidas, lo que dio lugar a sentencias y laudos arbitrales que anulan los contratos.

En el caso de las sentencias, han sido muchas las resoluciones judiciales que han apreciado vicio en el consentimiento, al considerar las preferentes un “producto financiero complejo”. Siguen así la estela marcada por algunos casos emblemáticos como las resoluciones del Juzgado de 1.ª Instancia de Madrid 97, 15/2013, de 4 de febrero o la del Juzgado de 1.ª Instancia Barcelona, n.º 44, de 17 de diciembre de 2012, que anulan los contratos por vicio en el consentimiento al apreciar inexistente información precontractual ante un producto financiero muy complejo y afirmando que “la falta de información y la imposibilidad de conocer los riesgos reales...generaron el error del consentimiento y demuestran que de haber conocido el producto no lo hubieran suscrito”³⁵.

La mayoría de estas sentencias aplican el artículo 1266 del Código Civil, entendiendo que la suscripción de las preferentes se hizo con error en el consentimiento, y que el error recayó sobre “la sustancia que fue objeto del contrato”, en concreto, sobre la verdadera naturaleza del producto financiero que se estaba contratando. Aprecian también una inducción al error por parte de las entidades financieras, por falta de información o por información insuficiente sobre el riesgo de la operación o la aportación de información errónea, como asegurar que la operación estaba garantizada³⁶. Teniendo en cuenta que, de acuerdo con el artículo 1261 del Código Civil, el consentimiento de los contratantes es un requisito esencial para la concurrencia del contrato, y que el consentimiento se reputa no válido, las sentencias vienen a declarar la resolución de los contratos, obligando a las partes a restituirse recíprocamente los importes abonados, con los intereses legales devengados desde la fecha efectiva del pago o cobro (arts. 1124 y 1303 del Código Civil).

En el caso de los laudos arbitrales, muchos preferentistas acudieron a la vía arbitral, solicitando se les aplicase la Ley de Protección de Consumidores, aunque en otros casos la vía seguida fue un arbitraje *peculiar* diseñado por la propia entidad financiera (caso Bankia) y que, según algunos autores, constituía una transacción disfrazada de arbitraje³⁷.

En lo relativo a los laudos recaídos en estos procedimientos arbitrales, la DGT se ha pronunciado, tanto respecto a laudos anteriores a la resolución del FROB (consulta V1001, de 8 de abril de 2014), como posteriores (consulta V0725 de 17 de marzo de 2014).

Los laudos recaídos en estos procedimientos suelen declarar la nulidad de los contratos de suscripción de las preferentes por vicio en el consentimiento, disponiendo que “los contratantes se tienen que restituir recíprocamente

35 MENDEZ TOJO, R., “Doctrina jurisprudencial sobre la nulidad de los contratos de adquisición de participaciones preferentes”, *Diario La Ley*, nº 7970, 2012, pag. 5.

36 FERNANDEZ BENAVIDES, M., “Participaciones preferentes: aproximación al problema y primeras respuestas de la jurisprudencia civil”, *Revista CESCO de Derecho de Consumo*, Universidad de Castilla La Mancha, nº 4, 2012, pag. 31.

37 ZUNZUNEGUI, F., “El arbitraje de Bankia es una ficción”, *Revista de Derecho del Mercado Financiero*, 25 de abril de 2013, pag. 4.

las cosas materia del contrato". Por ello el laudo resuelve que la entidad de crédito restituirá al cliente la cantidad correspondiente al importe de la inversión y, a su vez, el cliente restituirá a la entidad de crédito los valores (consulta V0725 de 17 de marzo de 2014)

La mayoría de los laudos arbitrales entienden que lo esencial y determinante es saber qué tipo de contrato fue realmente objeto de celebración por las partes. En los casos en que los órganos arbitrales lo entienden acreditado, los laudos llegan a la conclusión de que lo que quiso el particular fue un contrato de depósito a plazo ("resulta obvio que la apariencia y la voluntad de la parte reclamante era, sin ninguna duda, la de suscribir una imposición a plazo fijo o un producto de similares características" –laudo al que se refiere la consulta V1001, de 8 de abril de 2014-). Por eso, el laudo propicia un convenio arbitral, a través del que se acuerda que la entidad de crédito pague la cantidad determinada en el laudo y que el cliente ponga a disposición de la entidad de crédito los valores objeto del arbitraje.

Junto a la nulidad del contrato de preferentes, hay que proceder a lo que se denomina *ajuste de intereses*; esto es, el cálculo de la diferencia entre los intereses pagados y los que procederían si se aplicase el interés con que la entidad retribuye una cuenta corriente de ahorro o un depósito a plazo

Por ello, junto a la nulidad del contrato de preferentes, hay que proceder a lo que se denomina *ajuste de intereses*; esto es, el cálculo de la diferencia entre los intereses pagados y los que procederían si se aplicase el interés con que la entidad retribuye una cuenta corriente de ahorro o un depósito a plazo. Ese interés puede ser el precio estándar de las imposiciones a plazo que la entidad financiera paga en condiciones normales, o el que se pagaba en el momento en que se adquirieron las preferentes, posiblemente superior, ya que muchas entidades financieras llevaron a cabo campañas de captación de pasivo ofreciendo remuneraciones muy superiores a las que, habitualmente, venían aplicando. Por su parte, las sentencias que anulan las preferentes también prevén ajustes de intereses y suelen tomar en consideración el interés legal. Esa regularización se traduce en una menor cantidad a devolver al reclamante o recurrente; esto es, en lo que podríamos denominar, una *pérdida*. Cuanto mayor sea ese interés, menor será la pérdida a computar.

El tratamiento que se le viene aplicando a estas *pérdidas*, resultantes de los ajustes de intereses es la de un rendimiento negativo de capital mobiliario, que sólo puede compensarse con los rendimientos positivos que se obtengan en los cuatro años posteriores. Incluso esta fue la calificación que se le asignaba en las comunicaciones de datos fiscales emitidos por la Agencia Tributaria en la campaña del IRPF de 2013. Así lo determina de manera categórica la consulta V0725-14, de 17 de marzo de 2014, al recordar que la compensación en la base imponible del ahorro se llevará a cabo conforme a las reglas establecidas en el artículo 49 de la Ley 35/2006, reguladora del IRPF.

5.1. La posibilidad de un ingreso indebido con ocasión del ajuste de intereses

El denominado *ajuste de intereses* tiene como presupuesto la anulación de rendimientos percibidos y declarados en las rentas de años anteriores, en concepto de intereses, que han sido sometidos a retención, bien al 19%, bien al 21%. La cuestión que surge es si los tributos satisfechos por unos intereses cuya percepción se anula con afectos

ex tunc, pueden dar lugar a un ingreso indebido³⁸ por los importes retenidos y como consecuencia de la diferencia entre el tipo de interés contractual y el aplicado como consecuencia del laudo arbitral³⁹. El argumento al que se recurre para defender la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos es, precisamente, que tales retenciones fueron indebidas, porque los intereses nunca existieron al resultar anulados. Y resultarían anulados por ser frutos derivados de un contrato anulado.

No obstante, entendemos que el planteamiento no puede ser tan simplista y exige afinar un poco más las apreciaciones.

Por ingreso indebido podemos entender el pago de un tributo en condiciones o circunstancias que no son acordes con las que la ley prevé para ese tributo. Cuando esto ocurre, el pago no produce el efecto jurídico de extinguir la obligación tributaria sino el efecto contrario, de hacer surgir un derecho de restitución a favor del obligado tributario que ha efectuado el pago. El pago deja de ser un acto debido, para convertirse en una realidad puramente fáctica, a la que se liga la consecuencia del nacimiento de una obligación legal de devolución. De esta manera, el pago indebido puede definirse como pago hecho en condiciones contrarias a las que exige el ordenamiento jurídico. Normalmente se tratará de un pago ilegal, pero el pago puede ser indebido porque la ley que se ha aplicado resulta declarada inconstitucional, o el reglamento ilegal⁴⁰. De hecho, el Tribunal Supremo, venía afirmando que un ingreso indebido era "...la disconformidad a Derecho de los actos administrativos de liquidación o de las actuaciones de los obligados tributarios".

Por eso, cuando el pago del tributo fue legal o acorde con el ordenamiento jurídico, la necesidad de restitución del mismo no sería una devolución (que se predicaría sólo de ingresos indebidos) sino un *reembolso*. Así, procedería el reembolso cuando "tuviera lugar una alteración de las relaciones jurídicas entre contribuyente y Administración que incidan en el presupuesto que constituye el hecho imponible, ya sea por modificación de la capacidad económica del sujeto pasivo, por motivos de política económica, por comparación con cantidades anticipadas por el sujeto pasivo o por cualquier otra causa"⁴¹. La DGT ha insistido en que no se puede calificar como ingreso indebido el relativo a cuotas correctamente devengadas por realización de una operación sujeta, cuando posteriormente dicha operación queda sin efecto por sentencia judicial firme (respuesta a Consulta de 12 de marzo de 2009- V 532-09).

Sin definir en qué consiste un pago indebido, el artículo. 34, 1, b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que los obligados tienen derecho a obtener, en los términos previstos en esta Ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan con el abono del interés legal fijado en el art. 26 de mismo texto legal.

38 PENA BEIROA, J.A., "La fiscalidad en la nulidad de la compra de participaciones preferentes declarada por laudo arbitral", *O Economista*, nº 102, marzo, 2013, pag. 4.

39 PENA BEIROA, J.A., "La fiscalidad en la nulidad de la compra de participaciones preferentes declarada por laudo arbitral", *O Economista*, nº 102, marzo, 2013, pag. 4.

40 Véase nuestra obra, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons-Madrid, pag. 100.

41 LEJEUNE VALCARCEL, E., "La devolución de ingresos tributarios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por causa de nulidad, rescisión o resolución de actos y contratos", *Cadernos de Dereito Tributario*, nº 32, 1985, pags. 92 a 94.

El art. 221, 1 de la propia Ley General Tributaria dispone que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución se iniciará de oficio o a instancia del interesado en los supuestos de duplicidad de pago o pago de deudas prescritas, mencionando el caso del pago de deudas extinguidas por pago o prescripción, debiendo extenderse ello al caso de deudas extinguidas por *otras formas de extinción*. En tal caso, y según el artículo 15 del RD 520/2005, de 13 de mayo que regula el Reglamento General de Revisión, el derecho a la devolución podrá reconocerse en el procedimiento previsto en el art. 221, 1 de la Ley General Tributaria.

La DGT ha insistido en que no se puede calificar como ingreso indebido el relativo a cuotas correctamente devengadas por realización de una operación sujeta, cuando posteriormente dicha operación queda sin efecto por sentencia judicial firme

No obstante, el IRPF, tributo al que nos estamos refiriendo, se gestiona mediante autoliquidación. Por eso es importante tener en cuenta el contenido del artículo 221, 4 de la propia LGT de 2003, dedicado a los aspectos formales de las devoluciones de ingresos indebidos. En este precepto se establece que “cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido podrá instar la rectificación de la autoliquidación...”. Al cauce procedimental de dicha rectificación el artículo 120, 3 de la Ley 58/2003, que dispone que “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”. Serán las disposiciones reglamentarias las que concreten los distintos aspectos procedimentales del ejercicio de esta solicitud de rectificación. En la actualidad el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones aparece regulado en 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 (RAPGIT), y no, como parecería corresponder, en el *Reglamento de Revisión*, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo. Este se limita a señalar, en su artículo 15,1, que el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse, entre otros cauces formales, “en un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior”.

El art. 126 del RAPGIT desarrolla los demás aspectos del procedimiento, atendiendo a la idea de que todo procedimiento de rectificación de autoliquidaciones termina con la adopción de una liquidación provisional, unido al dato de que, cuando corresponda, el propio acuerdo debería incluir la declaración del derecho a la devolución de ingresos indebidos (art. 128 del RAPGIT).

A ello hay que añadir las especialidades concurrentes en el caso de que la solicitud de rectificación de autoliquidaciones tenga como objeto una retención o ingreso a cuenta y, en especial, cuando la rectificación de las autoliquidaciones hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas. En este sentido, el artículo 129, 2 del RAPGIT reconoce la posibilidad de que la rectificación de las autoliquidaciones sea solicitada por quien hubiera soportado indebidamente una retención.

Cabe, por tanto, plantearse si la retención practicada y el IRPF satisfecho por los intereses de las participaciones preferentes cuando el contrato ha sido declarado nulo por vicios en el consentimiento pueden catalogarse

Si el ajuste de intereses lleva a la entrega al preferentista de una cantidad inferior a la recibida, se producirá una pérdida patrimonial

como ingresos indebidos, a efectos de aplicar las previsiones normativas expuestas.

En tal sentido, conviene señalar que los intereses satisfechos a los preferentistas soportaron el gravamen en concepto de IRPF porque se realizó el hecho imponible del tributo, ya que el preferentista percibió

rendimientos de capital mobiliario. En su momento, por tanto, el ingreso fue plenamente debido. Posteriormente, la exigencia del tributo no se vio privada sobrevenidamente de fundamento, ya que no hubo lugar a una anulación *ex tunc* de la norma en que el tributo se fundó. Lo que sí ocurrió es la nulidad del contrato que dio lugar al rendimiento gravado. Es cierto que lo que es nulo no ha existido nunca y además no ha producido ningún efecto, con lo que se podría defender que esos intereses *jurídicamente* no se han percibido nunca. A nuestro juicio, ello sería así si el hecho imponible del IPRF fuero un hecho de naturaleza estrictamente jurídica, respecto al que se pudiera defender que si tal hecho jurídico no ha existido en el mundo del Derecho no ha existido nunca. Es lo que ocurre con el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, lo que justifica el contenido del artículo 57 del Texto Refundido del ITP y AJD, en cuyo párrafo primero señala que “cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos...”, añadiéndose que “... se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil”.

Sin embargo, en el IRPF el hecho imponible es la “obtención de renta” (artículo 6,1 de la Ley 35/2006 del IRPF), y es obvio que los rendimientos de capital mobiliario consistentes en la percepción de la retribución a los preferentistas se obtuvieron y pasaron a integrar el patrimonio del perceptor. Cuando se percibieron se generó un rendimiento gravable y la obligación de restituir lo que en su momento se percibió generará, todo lo más, un rendimiento negativo o una pérdida de patrimonio.

No procederá, por tanto, una solicitud de devolución de ingresos indebidos⁴². Por el contrario, habrá, en términos amplios, una *pérdida*, siendo el principal problema la cuestión de su calificación. Si el ajuste de intereses lleva a la entrega al preferentista de una cantidad inferior a la recibida, se producirá una pérdida patrimonial. No habrá un rendimiento de capital negativo porque no estaremos, en sentido estricto, ante una transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, sino ante una devolución derivada de una resolución judicial o de un laudo arbitral. No estaremos ante una ganancia o pérdida derivada de la “transmisión de elementos patrimoniales adquiridos”, sino ante una renta negativa que formará parte de la renta general y se compensará de acuerdo con las reglas del artículo 48 b) de la Ley 35/2006.

42 En contra, PENA BEIROA, J.A., “La fiscalidad en la nulidad de la compra de participaciones preferentes declarada por laudo arbitral”, op. cit., pag. 4.

La Reforma Tributaria derivada del proceso armonizador comunitario y su repercusión en el Impuesto sobre Sociedades

María Jesús García-Torres Fernández

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Resumen

Tres modificaciones recientes del IS, en concreto, la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, la deducción de las rentas negativas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero y las novedades introducidas en el impuesto de salida sobre establecimientos permanentes, son producto del proceso armonizador comunitario y vienen a representar un ejemplo de los límites a una futura reforma tributaria. Estos límites van a operar en el sentido de que la nueva regulación establecida no puede ser modificada por futuras reformas, ya que son fruto de la imparable armonización y coordinación de la imposición empresarial europea.

Abstract

Three recent modifications of IS are analyzed, in particular, the limitation on the deductibility of financial expenses, the deduction of the negative income from permanent establishments abroad and new developments in the exit tax on permanent establishments, which are example to represent the limits to future tax reform. These limits will operate in the sense that the new regulation can not be altered by future reforms, as they result from the unstoppable harmonization and coordination of European corporate taxation.

Palabras clave

Gastos financieros, rentas negativas, establecimientos permanentes, impuesto de salida, armonización, reforma tributaria, Impuesto sobre Sociedades.

Keywords

Financial expenses, negative income, permanents establishments, exit tax, harmonization, tax reform, corporate taxation.

Sumario

1. El Impuesto sobre Sociedades ante la futura Reforma Tributaria
2. Límites a la deducción de gastos financieros
3. Deducción de las pérdidas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero
4. Momento del pago del gravamen del Impuesto de Salida sobre Establecimientos Permanentes

1. El Impuesto sobre Sociedades ante la futura Reforma Tributaria

Tras unos años de continua y desenfrenada modificación del Impuesto sobre Sociedades bajo la justificación de la crisis económica, nos encontramos ante una nueva reforma tributaria. Esta reforma, cuyo informe de los expertos esperamos con gran interés y expectación, se presenta como una reestructuración en profundidad de todo nuestro sistema tributario y pretende establecer nuevos cimientos sobre los que se base tanto el gravamen como la recaudación.

Muchas son las preguntas que nos planteamos y gran es la curiosidad que despierta, pero no debemos olvidar que algunas de las modificaciones el nuestro sistema tributario, y en el Impuesto sobre Sociedades en particular, no proceden de la voluntad del legislador ni de su instrumentalización como consecuencia de la crisis económica, sino que proceden las pautas armonizadoras procedentes de Europa.

Dentro de las múltiples modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades en los dos últimos años, encontramos varias reformas que se ajustan a los distintos tipos de armonización. No obstante, este estudio lo centramos en el análisis de tres ellas: La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, deducción de las rentas negativas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero y las novedades introducidas en el impuesto de salida sobre establecimientos permanentes. Estas tres modificaciones, tomadas como ejemplo por su carácter reciente, pero que podrían ser otras, vienen a representar los límites a la reforma tributaria, en el sentido de que la nueva regulación establecida no puede ser modificada por futuras reformas, ya que son fruto de la imparable armonización y coordinación de la imposición empresarial europea.

Cuando se estudia una nueva disposición normativa, este estudio se puede hacer hacia el futuro, es decir, previendo las consecuencias de esta nueva regulación, tanto desde el punto de vista del gravamen, como desde las nuevas obligaciones o limitaciones que impone, como volviendo la vista al pasado, analizando las causas que le dieron origen. En este trabajo, sin obviar la vista hacia adelante, analizados las causas que justificaron su modificación, para concluir sobre la inamovilidad de estas normas ante futuras reformas.

Pasamos pues al análisis de estos supuestos recientes.

2. Límites a la deducción de gastos financieros

Uno de los mecanismos más clásicos de financiación de las empresas consiste en solicitar préstamos remunerados, lo que implica la participación de dos figuras interrelacionadas: el capital cedido y los intereses remuneratorios satisfechos. La devolución del capital se hará según los acuerdos pactados y, durante todo el tiempo que media desde la recepción hasta la devolución total del capital, se generarán intereses remuneratorios. El prestatario deberá devolver con los beneficios netos obtenidos durante dicho período el capital recibido, y también pagar los intereses devengados, los cuales, desde el punto de vista contable, se denominan gastos financieros y tienen carácter deducible.

El problema surge cuando la entidad que solicita el préstamo no tiene solvencia suficiente para dar garantía al mismo y lo obtiene en circunstancias ajenas al mercado entre partes independientes. En esta línea, la subcapitalización (*thin capitalization*) hace mención a aquel supuesto en el que una empresa se financia mediante

préstamos otorgados por los socios en lugar de aportaciones de capital, pero con la especial situación de que tiene unos fondos propios de cuantía reducida en relación con su pasivo total, ya que gran parte de éstos son deudas con los socios, por lo que en condiciones normales de mercado no habría recibido dicho préstamo o bien lo habría recibido una cantidad inferior. Ante esta situación, la norma fiscal sobre subcapitalización procede a recalificar los intereses devengados en dividendos, o lo que es lo mismo, determinar la no deducibilidad de los gastos financieros al considerar que tienen naturaleza de dividendos, pero no en base al valor de la operación sino al volumen de operaciones que se alcanza, puesto que se admiten los intereses como deducibles hasta determinado ratio sobre el endeudamiento neto remunerado. Además, cuando en una operación de subcapitalización intervienen entidades no residentes, entramos en el ámbito de la planificación fiscal internacional, en cuanto que se procura realizar el préstamo desde un país con un gravamen muy reducido sobre los intereses ¹.

En contabilidad, la deducibilidad de los gastos financieros se caracteriza por ser admitida siempre que se cumplan dos requisitos: que deriven de la utilización de recursos ajenos y que se destinen a financiar actividades de la empresa o la adquisición de elementos de activo. En el Impuesto sobre Sociedades, a través del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se introducen dos normas que recaen sobre el mismo objeto, la deducibilidad de los gastos financieros, pero que tienen aplicabilidad en distintos ámbitos. El origen de esta norma no está en una respuesta a la crisis económica, como en muchas otras modificaciones recientes, sino en el objetivo de adecuar nuestra normativa a la de los demás países de nuestro entorno, así como en la necesidad de dar respuesta a problemas que habían sido detectados por la Inspección de los Tributos de forma recurrente.

Hasta dicha reforma de 2012, en nuestro Impuesto sobre Sociedades todo gasto financiero asociado a la actividad de la empresa o a la adquisición de activos afectos, siempre que estuviese debidamente contabilizado, imputado y justificado, tenía carácter deducible en la normativa fiscal. Sólo el artículo 20 TR LIS, en su anterior regulación, establecía una norma de subcapitalización mediante la cual se establecían limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros con entidades vinculadas no residentes, siempre que estas no pertenecieran a países de la UE, y salvo que estos tuvieran la consideración de paraísos fiscales.

La evolución hacia la nueva normativa está justificada por diversas influencias procedentes tanto de la fiscalidad internacional como de la UE, lo que le convierte un ejemplo de la armonización que viene produciéndose en nuestro Impuesto sobre Sociedades para adaptarse a las recomendaciones y tendencias internacionales.

Como punto de partida de nuestro análisis hay que tener presente que España se había convertido en una de las principales sedes de endeudamiento por parte de los grupos multinacionales como consecuencia de que la única regulación sobre la deducibilidad de intereses de préstamos vigente hasta ese momento en nuestro Impuesto sobre Sociedades, es decir, la subcapitalización recogida en el artículo 20 del TR LIS, había resultado infructuosa. El fracaso de la norma de subcapitalización venía dado principalmente por el reducido alcance de su aplicabilidad ya que, por un lado, no era de aplicación a las operaciones exclusivas en el ámbito interno pero, al mismo tiempo, dentro de las operaciones con no residentes, su alcance había quedado muy reducido por la concurrencia de limitaciones que habían surgido durante su aplicación, la cuales procedemos a exponer a continuación.

¹ Un préstamo desde los Países Bajos o Bélgica a una sociedad española supondría un gasto deducible en España de un 30% a cambio de un gravamen en el país de residencia del prestamista de un 5% o un 1% respectivamente. FALCON Y TELLA, R; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 2013. Página 274.

La primera de las limitaciones la encontramos en que la norma de subcapitalización exige que el país donde reside el prestamista corrija la doble imposición. El problema pues radica en determinar si el Estado de residencia de la entidad prestamista acepta o no la recalificación de los intereses a dividendos. De ser aceptada, la entidad podría aplicar las normas de derecho interno previstas para evitar la doble imposición económica internacional. En el caso de que no se aceptase la recalificación, se eliminaría la doble imposición jurídica internacional pero no la doble imposición económica, consecuencia de la asimetría de la renta ². Según la interpretación de los convenios de la OCDE ³, en la recalificación de intereses a dividendos no se produce discriminación en relación con la deducción de los intereses, cánones y otros pagos a no residentes ⁴, siempre que se apliquen las mismas normas al prestamista, según sea residente o no residente, y sea posible probar el nivel de endeudamiento y la concurrencia de condiciones de mercado independiente. Si atendemos a los CDI firmados por España, éstos no permitían una aplicación automática del artículo 20 TR LIS, salvo los de Australia y Hong Kong ⁵. No obstante, la Administración siempre consideró los CDI compatibles con la aplicación del principio de no discriminación en cuanto que la recalificación de intereses a dividendos estaba condicionada a la aplicación de un coeficiente que, si bien era fijo en 3, permitía modificarse mediante un acuerdo previo. No obstante, FALCON pone en entredicho la viabilidad práctica de esta interpretación en base a que considera dudoso que los socios prestamistas no residentes insten la solicitud de un acuerdo previo de modificación del ratio ⁶.

En la UE, la subcapitalización ha sido objeto de revisión a la luz de nuestro Derecho comunitario que ha ido matizándola hasta conseguir que los países opten por las fórmulas alternativas actualmente vigentes.

Como punto de partida, encontramos la sentencia TJUE, de 12 de diciembre de 2002 (*Lankhorst-Horst*, asunto C-324/00), la cual obliga a introducir la exclusión de la aplicación de la subcapitalización a las entidades no residentes pertenecientes a los países de la Unión Europea. Aunque esta sentencia no recae sobre el Estado español sino sobre Alemania, la firmeza de sus argumentos sobre el trato discriminatorio que producía y la violación de la libertad de establecimiento entre residente y no residentes comunitarios, advirtieron a España sobre la necesidad de corregir la regulación originaria del artículo 20 TR LIS, por lo que la excepción a su aplicación en los casos de EM no residentes se introduce en la Ley 62/2003.

Así, en respuesta a la directrices marcadas por la jurisprudencia del TJUE quedaban excluidos de la aplicación de la subcapitalización todas las entidades residentes en los países comunitarios, excepto que estuviesen calificados como paraísos fiscales, si bien tampoco era aplicable a los países con CDI, en cuanto que el Tribunal Supremo consideró que era contrario al principio de no discriminación recogido en los CDI, lo que limitó considerablemente el alcance de la regulación del artículo 20 TR LIS, hasta el punto de considerarlo prácticamente inaplicable.

2 CALDERON CARRERO, J.M.: "Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios de doble imposición y con el ordenamiento comunitario". *Crónica Tributaria*, num. 76, 1995, pgs 24 y ss; CORDON EZQUERRO, T.; GUTIERREZ LOUSA, M.: "La subcapitalización: Tratamiento jurídico-tributario y su compatibilidad con el principio de no discriminación". AA.VV. *Manual de Fiscalidad internacional*, Vol.I, IEF, Madrid, 2007, pg 1.003.

3 Se considera un supuesto concreto de operación vinculada, por lo que su aplicación está justificada cuando se pruebe que la operación no se ha realizado respetando el principio de libre competencia (Art. 9 Modelo del convenio).

4 Artículo 24.4 Convenio CDI.

5 El CDI con Australia no incluye el principio de no discriminación del artículo 24. FALCON Y TELLA, R; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 2013. Página 274.

6 FALCON Y TELLA, R; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 2013. Página 275.

Más adelante, la Sentencia del TJUE de 18 de septiembre de 2003, caso *Bosal Holding BV*, se pronunció en el sentido de que admitir la deducibilidad de los gastos financieros asociados a participaciones sobre entidades residentes que generen dividendos y plusvalías exentas y negar tal deducibilidad cuando se trata de participaciones sobre entidades no residentes con las mismas características, constituía también una restricción a la libertad de establecimiento. En este caso, no se produjo un impacto directo sobre la aplicación de las normas sobre subcapitalización, pero sí planteó problemas que habían de ser subsanados. En concreto, en España, la exención aplicable a determinados dividendos y participaciones de beneficios y plusvalías de fuente extranjera generaba una situación de asimetría respecto de los gastos financieros asociados a la deuda para la adquisición de participaciones de las filiales no residentes que daban lugar al derecho de la anterior exención ⁷.

A continuación, la Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2007, (*Thin Cap Group Litigation*, C-524/04) junto con al Sentencia de TJUE de 17 de enero de 2008 (*Lammers & Van Cleef*, C-105/07) se pronunciaron sobre la compatibilidad de las normas de subcapitalización siempre que cumpliesen los requisitos siguientes: Por un lado, superar un test de actuación en base al cual el contribuyente pudiese demostrar la existencia de razones empresariales que justificasen el préstamo. Y por otro, que la recalificación de los intereses a dividendos se limite al exceso respecto de lo que hubieren pactado sociedades independientes en condiciones normales de mercado, pero no sin basarse en una ratio de endeudamiento fija. La STJUE de 13 de marzo de 2007 admitía que el establecimiento de medidas de imposición directa debería ser un instrumento proporcionado respecto al objetivo de impedir el abuso de derecho, las cuales habrían sido discriminatorias en circunstancias distintas a tal fin⁸. De este modo, la subcapitalización sería una medida adecuada para impedir la manipulación artificial de las operaciones transfronterizas, siempre y cuando superase el test de actuación entre partes independientes (*Test Claimants*). Al respecto, LUCHENA considera que nuestra norma de subcapitalización no superaba tal test, al no tener el contribuyente la alternativa de probar, sin excesivas restricciones administrativas, sus posibles motivos comerciales válidos pese a la disposición de los acuerdos de valoración previstos en el artículo 20,3 TR LIS. Además, la citada Sentencia juzga innecesario que la recalificación sea ajuste bilateral, generando problemas respecto de la doble imposición jurídica internacional sobre un pago transfronterizo de intereses que le abocaría a la aplicación del Convenio de Arbitraje de 1990, junto con el hecho de ser contrario al camino hacia un sistema armonizado⁹.

En este contexto, los países europeos pasaron a sustituir sus normas sobre subcapitalización por limitaciones sobre la deducibilidad de los gastos financieros, si bien España mantenía la redacción del artículo 20 TR LIS. Más adelante, la resolución 10597/2010, ECOFIN de 8 de junio de 2010 recomendaba a España reforzar las limitaciones de la deducibilidad de intereses debidos a partes vinculadas.

Por último, también se han producido influencias al cambio motivadas por criterios de política económica. En concreto, el FMI, en su informe de 3 de mayo de 2011 ¹⁰, recomienda diluir la falta de neutralidad entre el tratamiento de la financiación mediante aportación de capital por el tratamiento de los dividendos y los gastos financieros derivados de la financiación vía créditos (*debt vs equity*), para fomentar la financiación mediante

7 HERNANDEZ CARRILLO, V.: "Las restricciones a la deducción del gasto financiero entre partes vinculadas y la adquisición de participaciones en filiales. (Resolución 10597/2010, aprobada por el ECOFIN de 8 de junio de 2010)", en el libro *Anuario fiscal para Abogados 2011*, Editorial LA LEY, Madrid, Mayo 2011 (Texto disponible en www.laley.es (LA LEY 7316/2012)).

8 LUCHENA MOZO, G.: "La subcapitalización: Un tema irresuelto". *Fiscalidad empresarial en Europa y competitividad*. (Coord. Jabalera Rodríguez). Tirant Lo Blanch. 2013. Páginas 647 y 648.

9 LUCHENA MOZO, G., op.cit., Página 650.

10 International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department. "Tax Bases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions". 3 de mayo de 2011.

capital (vía *equity*). Una de las formas para incidir en este cambio está en limitar la deducibilidad de los gastos financieros, de forma que pierdan la ventaja que siempre han gozado frente a los dividendos, cuya definición lleva implícita el pago del impuesto sobre sociedades (beneficio después de impuestos).

En definitiva, los países de nuestro entorno habían reaccionado para evitar los efectos derivados del apalancamiento de los operadores económicos mediante estructuras de endeudamiento carentes de base económica y, por tanto, incompatibles con las condiciones de libre mercado, lo que obliga a España a poner freno a la erosión de la carga tributaria que como consecuencia de ello se está produciendo, mediante la adopción de un modelo acorde a los presentes en Derecho comparado ¹¹.

A partir del 2012, la deducibilidad de los gastos financieros de las deudas han sufrido una reforma restrictiva que exponemos a continuación.

En primer lugar, al mismo tiempo que se deroga la anterior norma sobre subcapitalización, se introduce un nuevo gasto no deducible en el artículo 14 TR LIS. La nueva regulación de la no deducibilidad de los gastos financieros está condicionada a determinados requisitos:

- a. Requisito subjetivo: Debe tratarse de préstamos entre sociedades de un mismo grupo, según el artículo 42 CCom, tanto si son residentes como si no, pero no es aplicable a préstamos con terceros, aun cuando estén avalados por entidades del grupo, incluidas las entidades no residentes. Como la definición de grupo de sociedades se remite al artículo 42 CCom, con independencia de la obligación de formulación de cuentas consolidadas, y no a la definición de grupo a efectos fiscales o de operaciones vinculadas, CUESTA DOMÍNGUEZ considera que no es aplicable a las relaciones entre los grupos de sociedades horizontales o de primer grado, por lo que las eventuales deudas de uno de los grupos con otro no caería en el ámbito de aplicación ¹².
- b. Requisito teleológico: La finalidad de dichos préstamos debe estar dirigida a la adquisición, financiada mediante préstamos procedentes de otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo. En definitiva, se intenta penalizar el traspaso de fondos propios entre empresas del grupo siempre que no se destinen a cubrir las necesidades operativas de la explotación.

Hasta dicha reforma de 2012, en nuestro Impuesto sobre Sociedades todo gasto financiero asociado a la actividad de la empresa o a la adquisición de activos afectos, siempre que estuviese debidamente contabilizado, imputado y justificado, tenía carácter deducible en la normativa fiscal

11 Se recoge expresamente en la Exposición de Motivos del RD L 12/2012: "En segundo lugar, se introducen medidas con carácter indefinido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Destaca por importancia, entre ellas, la limitación que se introduce en relación con la deducción de gastos financieros, teniendo en cuenta que la reforma aquí recogida se asemeja a la tendencia legislativa en Estados de nuestro entorno económico".

12 CUESTA DOMÍNGUEZ, J.: "La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades recogida en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo". *Revista Aranzadi Doctrinal* num. 2/2012 (Texto disponible en www.westlaw.es BIB 2012\678, página 2).

- c. Requisito objetivo: Los motivos de la operación no deben ser económicamente válidos, es decir, se refiere a casos que responden a motivos de planificación fiscal mediante estructuras de ingeniería societaria no reales sino con fines exclusivamente defraudatorios. Si se demuestra por el sujeto pasivo que la operación es razonable desde el punto de vista económico, se podrán deducir los gastos financieros, pero en cualquier caso la carga de la prueba corresponde al sujeto pasivo ¹³. De este modo, no será de aplicación esta limitación de deducibilidad, entre otros casos, en las reestructuraciones societarias. Hay que tener en cuenta, que en la norma fiscal se benefician a las reestructuraciones societarias mediante la aplicación de incentivos recogidos en un régimen especial, por lo que no tendría sentido que se penalizasen aplicando otra norma diferente.

Estamos pues ante una norma dirigida a operaciones de financiación entre entidades vinculadas sobre la que cabe plantearse si su regulación está acorde a los requisitos que exige el Derecho comunitario.

Las cláusulas anti-abuso persiguen aquellas prácticas en las que domina la forma a través de una artificiosidad objetiva en cuanto que no hay sustancia económica ni efectos jurídicos derivados del negocio, sino que se persigue un efecto fiscal y, en consecuencia, esta finalidad desnaturaliza el fin o propósito del negocio ¹⁴.

La admisión de las cláusulas anti-abuso en el Derecho comunitario está amparada en la necesidad de que concurra la ausencia de razones económicamente válidas con la finalidad de impedir que pueda beneficiarse del arbitraje fiscal entre jurisdicciones diferentes con tipos impositivos o regulaciones o entre empresas con o sin créditos fiscales ¹⁵. La clave está en que la norma pueda superar el Test Claimants para ajustarse a las exigencias del Derecho comunitario o, lo que es lo mismo, que el sujeto pasivo pueda demostrar que la operación se justifica en motivos económicamente válidos que le permitiría haber procedido de igual forma entre partes independientes ¹⁶.

En segundo lugar, la reforma de la deducibilidad de la deducción de los intereses lleva a la modificación del art. 20 TRLIS, donde anteriormente se regulaba la subcapitalización que, como ya hemos hecho referencia, desaparece, y se introduce una limitación a la deducibilidad de los gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios.

Frente a la regulación prevista en el artículo 14 TR LIS, en el artículo 20 no se exige que sean operaciones inter grupo, sino que el límite se aplica a deducibilidad de gastos financieros netos, cualquier que sea su fuente u origen. Obviamente, para el cálculo del límite establecido se excluyen los gastos financieros no deducibles en virtud del artículo 14, h) TR LIS. Así pues, no se prohíbe su deducibilidad sino que se establecen dos límites a la misma:

13 El uso de una u otra vía fiscal atendiendo a sus ventajas no debe ser determinante de abuso si subyace una operación con sustancia económica y propósito económico real (TEAC 25/06/2009).

14 DGT V-1138, 27/05/11.

15 Sentencia TJUE 17 de julio de 1997: Para comprobar si (una operación) tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. [...] Los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad.

16 Sentencia de 13 de marzo de 2007, *Thin Cap Group Litigation*, C- 524-04.

- a. El 30% del beneficio operativo calculado según establece el artículo 20 TR LIS. Se adopta una fórmula similar al EBIT, siguiendo la opción adoptada por Alemania, pero con la diferencia de que se adicionan los ingresos financieros, lo que no se aplica en otros países ¹⁷.
- b. Un millón de euros. Respecto del cálculo de este límite, CUESTA DOMÍNGUEZ considera relevante la referencia a las Agrupaciones de Interés Económico por la que se imputará al miembro del que proceden los gastos financieros no computados en el caso de no poder ser deducibles ¹⁸.

En España, la exención aplicable a determinados dividendos y participaciones de beneficios y plusvalías de fuente extranjera generaba una situación de asimetría respecto de los gastos financieros asociados a la deuda para la adquisición de participaciones de las filiales no residentes que daban lugar al derecho de la anterior exención

La entidad prestamista puede ser tanto residente en territorio español como no residente, ya que el punto de conexión lo establece la que recibe el capital y que, por tanto, está obligada al pago de intereses.

Las entidades de crédito y las compañías aseguradoras quedan excluidas de la aplicación del límite en la deducibilidad de los gastos financieros.

Realmente nos encontramos con una regla de imputación temporal propiamente dicha, no una prohibición de deducibilidad, ya que el exceso no deducido se traslada su deducibilidad a ejercicios posteriores. Es una limitación a la financiación externa concebida como una medida antifraude que no necesariamente afecta a las PYMES sino a las grandes empresas. La principal crítica está en que en el caso de déficits estructurales no será posible la deducibilidad incluso teniendo en cuenta la totalidad del plazo establecido ¹⁹. También puede darse el caso, como expone FALCON ²⁰, de que una empresa con pérdidas se vea obligada a pagar el IS.

Asimismo, ARMESTO considera que la regulación que se ha adoptado en España es indebidamente restrictiva ya que se ha excedido en su regulación respecto de las demás legislaciones ²¹. Además, no distingue entre deuda abusiva.

17 ARMESTO MACÍAS realiza un exhaustivo análisis de las distintas regulaciones de los demás países europeos (Limitaciones a la deducción de los gastos financieros: comparación de la normativa aplicable en España y en otros países europeos". *Quincena Fiscal Aranzadi*, 1/2013, página 2 (Texto disponible en www.westlaw.es, BIB 2013-93).

18 CUESTA DOMÍNGUEZ, op. cit, página 4.

19 CUESTA DOMÍNGUEZ, op. cit, página 3.

20 FALCON Y TELLA, R; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, 2013. Página 276.

21 ARMESTO MACÍAS realiza un exhaustivo análisis de las distintas regulaciones de los demás países europeos (Limitaciones a la deducción de los gastos financieros: comparación de la normativa aplicable en España y en otros países europeos". *Quincena Fiscal Aranzadi*, 1/2013, página 2 (Texto disponible en www.westlaw.es, BIB 2013-93).

Sin embargo, la aplicación del artículo 20 TR LIS a los EP plantea una problemática específica, ya que al restringir la deducibilidad de los intereses, está limitando los gastos deducibles que se imputan a través de las rentas de los mismos.

Estamos pues ante una modificación, que responde a un supuesto de coordinación forzada dirigida por las fuerzas económicas del mercado, es decir, un caso de armonización indirecta producida por la coordinación espontánea de los distintos sistemas tributarios europeos.

3. Deducción de rentas negativas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, entre otras modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, introduce una nueva regulación para las rentas negativas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero ²². El objetivo de esta reforma está en equiparar el tratamiento de las pérdidas generadas por los establecimientos permanentes (sucursales) con el de las filiales, en el caso de grupos de sociedades. La nueva regulación se presenta compleja en cuanto que incluye varios preceptos que han de analizarse en conjunto.

Por un lado, dentro de los gastos no deducibles, se incluye el artículo 14, 1, k) y l) TR LIS, en los que se dispone que no serán deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente o por una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

Asimismo, dentro de las normas de imputación temporal, se incluye una matización en el supuesto exceptuado en el artículo 14, 1, k) relativo a la transmisión del EP. A este respecto, el artículo 19,12 del TR LIS establece que las rentas negativas generadas por la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, con independencia de su residencia, se imputarán en el período impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros (redacción similar a la norma del artículo 19,11 TR LIS), o cuando la entidad transmitente o la adquirente deje de formar parte del mismo.

Por último, se modifica el artículo 21,4 y 5 TR LIS, precepto que como expondremos a continuación está estrechamente relacionado con la justificación de la modificación introducida, en el sentido de que si se obtuviera una renta negativa en la transmisión de la participación de una entidad no residente que hubiera previamente sido transmitida por otra entidad del grupo, dicha renta negativa se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente y a la que hubiera aplicado la exención. En el caso de rentas negativas procedentes de la transmisión de participadas no residentes, estas se reducirán en el importe de los dividendos desde el 1 de enero de 2009.

²² Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE 30 de octubre). Se introduce con efectos retroactivos a partir del 1 de enero de 2013, si bien no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes del 31 de octubre de 2013.

Los EP se consideran una empresa separada e independiente ²³ y la determinación y cuantificación de los beneficios empresariales se realizará según la legislación interna de cada Estado, donde se someterá a tributación, con los únicos límites del artículo 7 del CDI ²⁴ y el principio de no discriminación ²⁵. Los beneficios empresariales obtenidos por el establecimiento permanente deben gravarse en el Estado de la fuente con total independencia de los que se

obtienen en la casa central situada en España, como si el establecimiento permanente fuese una empresa distinta y separada de aquella, de la que depende, aunque realice las mismas actividades en similares condiciones. Han de someterse a tributación los beneficios reales, entendidos como ingresos menos gastos reales que deriven de una contabilidad comercial, y siempre calculados por el método de estimación directa, no admitiéndose nunca el método de estimación objetiva o cualquier otro método indiciario. La base imponible que deriva del beneficio empresarial del EP será cuantificada según las normas previstas en el impuesto sobre la renta de no residentes de cada Estado. Una vez determinada, la base imponible será sometida a tributación según la legislación del Estado donde se encuentre el establecimiento permanente.

Realmente nos encontramos con una regla de imputación temporal propiamente dicha, no una prohibición de deducibilidad, ya que el exceso no deducido se traslada su deducibilidad a ejercicios posteriores

Por tanto, cada uno de los EP tributará como unidad independiente en el Estado en el que radique, sin perjuicio de que la sede central, al calcular el beneficio empresarial integre todos los resultados de sus establecimientos permanentes, para calcular el IS en España. Para evitar la doble tributación, se prevén medidas tributarias relativas a las rentas positivas o negativas obtenidas por estos EP que se integran en la base imponible de la sede central sita en España. Aún así, no es posible la compensación de pérdidas o bases imponibles negativas de un EP con las positivas de otro u otros EP distintos, pero pertenecientes a la misma sede central, e integrados todos ellos en una misma persona jurídica.

23 La Sentencia del TS de 26 de junio de 2000 se pronuncia en relación con el principio de empresa separada en relación con el EP y su eficacia bilateral: Implica independencia respecto de la legislación tributaria aplicable en el Estado fuente y el Estado de residencia de la sede central, y que el beneficio del EP se determina como si fuera una empresa del país donde se haya establecido y con arreglo a la legislación de dicho país.

24 La tributación de los beneficios empresariales obtenidos por un EP se regula en el artículo 7 del Modelo OCDE, que se corresponde con el contemplado en nuestros CDI. Si analizamos el contenido del artículo observamos que el mismo cumple las siguientes funciones:

1) En primer lugar, distribuye la potestad tributaria respecto de estas rentas entre los dos Estados contratantes, reconociendo al Estado de residencia potestad exclusiva para gravar estas rentas, si bien esta potestad se comparte con el Estado de la fuente cuando la entidad desarrolla la actividad empresarial en este último Estado a través de un EP.

2) En segundo lugar, sienta unas normas materiales de tributación que operan como límites mínimos de obligado cumplimiento en el Estado de la fuente. En efecto, tanto el apartado 2, como el apartado 3 del artículo nos dan las pautas para atribuir beneficios al EP en el Estado de la fuente.

MAROTO SÁEZ, A.: "Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y establecimientos permanentes". *Crónica Tributaria* nº 131/2009. Página 90.

25 Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2006, y artículo 24.3 CDI.

Como límite de la potestad tributaria se establece el principio de no discriminación, por el que los establecimientos permanentes no pueden ser sometidos a tributación de una manera menos favorable que las empresas residentes que realicen las mismas actividades, de modo que los EP pueden acogerse a los incentivos fiscales o deducciones en igualdad de condiciones que las empresas residentes. Asimismo, en la UE se aplica la máxima de igualdad de trato y libertad de establecimiento.

Aún así, no es posible la compensación de pérdidas o bases imponibles negativas de un EP con las positivas de otro u otros EP distintos, pero pertenecientes a la misma sede central, e integrados todos ellos en una misma persona jurídica

Estamos pues ante un claro supuesto de doble imposición internacional, por lo que habrá que aplicar las normas previstas para corregirla. En el IS encontramos, al margen de lo establecido en los CDI, dos disposiciones referidas a los EP: El artículo 21 y 22 TR LIS. En esta regulación se establece la exención de las rentas obtenidas por los EP siempre que se cumplan todos los requisitos allí establecidos. En el caso de que no se cumpliera alguno de estos requisitos, las rentas obtenidas estarían sujetas y no exentas al Impuesto sobre

Sociedades español, integrándose en su base imponible con el resto de las rentas obtenidas por la sociedad central en el período impositivo. En todo caso, respecto de tales rentas tendría derecho a la deducción por doble imposición internacional, regulada en el artículo 31,1 del TRLIS. Sin embargo, la doble imposición sólo se dará en el caso de obtener rentas positivas, en cambio, si resultan pérdidas, no se producirá imposición en el Estado de residencia del EP y, además, serán compensables posteriormente con las rentas positivas obtenidas por el EP.

El problema surge en cuanto a que la exención recaía sobre las rentas positivas o beneficios, pero dejaba abierta la posibilidad de que, al no alcanzar la exención a las rentas negativas, éstas se puedan integrar en la renta de la sociedad española, según lo previsto en la normativa del IS ²⁶. De este modo, por aplicación del artículo 10.3 del TRLIS, las rentas generadas por establecimiento permanente serían deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad, sin perjuicio de tomarse en consideración lo establecido en el artículo 22.2 del TRLIS, en el sentido de que cuando en anteriores períodos impositivos el establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible, la exención prevista en el artículo 22 del TRLIS o la deducción del artículo 31 del TRLIS sólo serían de aplicación sobre las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas ²⁷.

Esta misma situación la encontrábamos en el caso de la aplicación del artículo 21 TRLIS. Tal y como expone la DGT, el apartado 2 de este artículo 21 del TRLIS, al indicar que estará exenta la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español cuando se cumplan determinados requisitos, no indica de forma expresa que tal exención se refiere exclusivamente a las rentas positivas y no a las rentas negativas, de manera que la exención únicamente se aplica a las rentas positivas obtenidas en la transmisión de las participaciones, pero no a las rentas negativas. En consecuencia, la entidad española integraría en su base imponible las rentas negativas obtenidas en la enajenación de las participaciones que posee en la sociedad no residente, ante la ausencia de otro precepto del TRLIS que resultara de aplicación a efectos de corregir el resultado contable en este sentido ²⁸.

26 Respecto de la compensación de las pérdidas del establecimiento permanente, como ya hemos visto, el artículo 7 del Convenio determina que los "beneficios" del establecimiento permanente pueden someterse a imposición en el estado en el que esté situado el establecimiento permanente. Dada la regulación abierta que se da en el Convenio a los "beneficios" obtenidos por una sociedad con establecimiento permanente en otro Estado, la sociedad española puede aplicar las pérdidas del establecimiento permanente, según lo previsto en la normativa interna española. Resolución DGT V0469-09, de 10/03/2009.

27 Resolución DGT V0621-11, de 14/03/2011.

28 Resolución DGT V1442-13, de 25/04/2013

En definitiva, hasta la reforma de 2013, en el IS español, respecto de la imputación de pérdidas procedentes de EP en los que se había aplicado el método de exención como medida correctiva de la doble imposición, el único criterio existente era el que se determine en el país de la fuente de acuerdo con su legislación. Así, de acuerdo con la legislación española, aun cuando las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente de una empresa situada en otro Estado habían sido deducidas efectivamente de los beneficios de la empresa para su imposición en España, el método de exención no se aplicaba a los beneficios del mencionado establecimiento generados en posteriores periodos impositivos, en la medida en que tales beneficios hubieran sido eximidos de impuestos también en el otro Estado por compensación con las citadas pérdidas, puesto que en este caso no existía doble tributación.

Por tanto, la partir del 2013, la inclusión de los preceptos mencionados viene a suponer la obligación de realizar ajustes extracontables para corregir la doble deducción de las rentas negativas, cuya ausencia delataba la DGT. Pero esta reforma también persigue la unificación del criterio de imputación de las pérdidas de grupos de empresas internacionales. En el caso de las filiales de un grupo de empresas, el derecho a deducir pérdidas dentro de una misma sociedad se concede automáticamente en todos los Estados miembros y son las leyes fiscales nacionales las que han de determinar si las rentas negativas de fuente extranjera son compensables o no.

Aunque para promover la libertad de establecimiento es necesaria la compensación de pérdidas intersocietaria, sólo cuatro Estados aplican un sistema que admite la compensación de pérdidas transfronterizas. Los distintos sistemas tributarios ofrecen soluciones diferentes que van desde permitir esa compensación a no permitirla, como es el caso de Francia. El régimen especial de grupos de sociedades (consolidación fiscal) previsto en el IS español únicamente es aplicable para empresas residentes en España, por tanto, las sociedades extranjeras no podrán formar parte de un grupo fiscal español, ni las sociedades residentes en territorio español dependientes de sociedades extranjeras (EP), no siendo posible en estos supuestos la compensación de pérdidas transfronterizas.

La potestad tributaria de los Estados miembros para regular las pérdidas intragrupos ha de respetar el contexto que establece la libre circulación de bienes, capitales y servicios y la libertad de establecimiento, lo que ha dado lugar a importante jurisprudencia comunitaria al respecto.

Los Estados miembros pueden decidir libremente la organización de su régimen fiscal así como repartir entre ellos su potestad tributaria. Sin embargo, es innegable que las libertades fundamentales imponen a los Estados miembros determinadas limitaciones al ejercicio de sus competencias en esta materia. Estas limitaciones consisten, fundamentalmente, en el respeto a la obligación de no desfavorecer a los sujetos pasivos que ejercen una actividad transnacional respecto de los que ejercen una actividad puramente nacional, aunque de ello resulte una disminución de los ingresos fiscales del Estado de que se trate. El reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede disociarse de los otros dos elementos justificativos, la doble imputación de pérdidas y la evasión fiscal.

En el marco de ausencia de armonización de las legislaciones fiscales, es legítimo que el ejercicio de la potestad tributaria pueda temer que los grupos de sociedades organicen la transferencia de sus pérdidas hacia sociedades establecidas en los Estados miembros que tuviesen los tipos impositivos más elevados y en los que, en consecuencia, el valor fiscal de las pérdidas fuese mayor. Una situación de este tipo pondría en cuestión la neutralidad que debe tener el Derecho comunitario en relación con los regímenes fiscales nacionales para lo que debemos de analizar las bases y los límites que la jurisprudencia del TJUE ha establecido entre la libertad de establecimiento, los grupos de sociedades y la potestad tributaria.

La limitación de deducibilidad de las pérdidas procedentes de establecimientos permanentes pretende equipararla a la de las filiales de los grupos de sociedades. La Sentencia Lidl²⁹ equipara los EP a las filiales y considera que, para que esto se consiga, no basta la eliminación de la doble imposición a través del método de imputación o exención modificada. También la sentencia Shell³⁰, aunque las pérdidas han de computarse al menos en un EM, advirtió de la doble ventaja fiscal que puede suponer que las pérdidas de las rentas exentas que se incluyan como tales en la sociedad matriz, cuando se han tenido en cuenta en el Estado de la fuente. Siguiendo a CASAS³¹, en función al principio de coherencia del sistema, la Sentencia Wanneesee³² no impone ningún método específico a la hora de tomar en consideración o no las pérdidas de fuente extranjera.

La Sentencia Marks & Spenser³³ sentó precedentes a la hora de compatibilizar una legislación fiscal de restricción de la compensación de pérdidas procedentes de entidades no residentes con las libertades fundamentales, lo que siempre se deberá realizar en el marco del principio del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

La normativa de un Estado miembro podrá excluir con carácter general la deducción de su beneficio imponible de las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial establecida en el territorio de éste, si bien se requiere que tal disposición se desarrolle en un marco jurídico de no discriminación³⁴, por lo que será necesario que al mismo tiempo se prevea tal posibilidad en el caso de pérdidas sufridas por las filiales residentes³⁵.

Siguiendo la argumentación anterior, no se cumplirá el requisito de no discriminación y, por tanto, será contrario a los artículos 43 TCE y 48 TCE la prohibición de la deducción de la base de la sociedad matriz residente cuando, por una parte, la filial no residente ha agotado las posibilidades de que se tengan en cuenta las pérdidas sufridas en

29 Sentencia TJUE de 14 mayo de 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06.

30 Sentencia TJUE de 28 de febrero de 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06.

31 CASAS AGUDO, D.: "Respeto a la soberanía fiscal de los estados miembros en materia de imposición directa versus garantía de la libertad de establecimiento en el contexto de la compensación transfronteriza de pérdidas". Quincena Fiscal Aranzadi nº 22/2009. Página 71

32 Sentencia TJUE de 23 de octubre de 2008, *Krakenheim Ruhesitz am Wanneesee-Seniorenheimstatt*, C-157/07.

33 Sentencia TJUE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03

34 Respecto a la aplicación del artículo 12 CE, que consagra el principio general que prohíbe cualquier discriminación por razón de nacionalidad, procede señalar que dicho artículo está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las cuales el Tratado CE no prevea normas específicas que prohíban la discriminación. Aunque las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento tienen por objetivo asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen asimismo a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación
Véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, apartado 21; de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, apartado 31; de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, apartado 33, y de 27 de noviembre de 2008, *Papillon*, C-418/07, apartado 16.

35 Sentencia TJUE *Marks & Spencer* (C-446/03). No se opone a que la normativa de un EM excluya con carácter general que la sociedad matriz residente deduzca de su beneficio imponible las pérdidas sufridas en otro EM por una filial, cuando prevé tal posibilidad en el caso de pérdidas sufridas por las filiales residentes y siempre que dichas pérdidas puedan ser tenidas en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella mismo o de un tercero en el caso de cesión de la filial de éste. Dar a las sociedades la facultad de optar entre el EM en el que está su EP y otro EM para que se tengan en cuenta sus pérdidas, pondría en peligro el reparto de la potestad tributaria entre los EM, por lo que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los EM puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de los EM se aplique únicamente la normativa de éste, tanto para los beneficios como para las pérdidas, lo que justifica la restricción de la libertad de establecimiento.

su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en los ejercicios anteriores, y cuando, por otra parte, no existe la posibilidad de que dichas pérdidas puedan ser tenidas en consideración en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste. Por eso se exceptúa la no deducibilidad en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad, regulación que se ha transcrito en la redacción del artículo 14, 1, k) y j) del TR LIS.

La Sentencia *X-Holding* ³⁶ matizó lo anterior en base a que si bien el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de uno de ellos, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro en el que está sito su establecimiento y otro Estado miembro para imputar sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, ya que la base imponible aumentaría en el primer Estado miembro y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas.

En esta sentencia se justificaba también que el hecho de que un Estado miembro decida permitir la imputación temporal de las pérdidas de un establecimiento permanente sito en el extranjero a la sede principal de la empresa, no significa que tenga que extender igualmente dicha posibilidad a las filiales no residentes de una sociedad matriz residente. No obstante, esta posibilidad se ha ido abandonando en las legislaciones de los distintos países, para no favorecer la creación de establecimientos permanentes frente a la constitución de sociedades.

En efecto, los establecimientos permanentes sitos en otro Estado miembro y las filiales no residentes no se encuentran en una situación comparable a efectos del reparto de la potestad tributaria regulado en un CDI. Sin embargo, mientras que la filial, en tanto que persona jurídica autónoma, está íntegramente sujeta a tributación en el Estado contratante en el que se halle su domicilio social, no sucede lo mismo con el establecimiento permanente sito en otro Estado miembro, el cual, en principio, queda sometido parcialmente a la competencia fiscal del Estado miembro de origen.

La libre elección que el artículo 43 TCE, párrafo primero, segunda frase, deja a los agentes económicos para escoger la forma jurídica más apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro no debe ser limitada

La Sentencia Marks & Spenser
sentó precedentes a la hora de
compatibilizar una legislación fiscal
de restricción de la compensación de
pérdidas procedentes de entidades
no residentes con las libertades
fundamentales, lo que siempre se
deberá realizar en el marco del
principio del reparto equilibrado de la
potestad tributaria entre los Estados
miembros

36 Sentencia *X-Holding* (C-337/08), de 25 de febrero de 2010 expone como la sociedad matriz puede optar libremente por la constitución de una unidad fiscal con su filial y decidir con la misma libertad la disolución de dicha unidad de un ejercicio a otro, por lo que permitirle incluir en la unidad fiscal a una filial no residente supondría dejarle libertad para elegir el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de dicha filial y el lugar de imputación de esas pérdidas.

Dado que el perímetro de una unidad fiscal puede modificarse, la posibilidad de incluir en dicha unidad a una filial no residente implicaría permitir que la sociedad matriz elija libremente el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de esa filial.

Si el traslado de residencia va acompañado del traslado de la dirección efectiva, la sociedad o el EP perderá la condición de residente y será aplicable el artículo 17,1 a) TR LIS

por disposiciones fiscales discriminatorias³⁷. En esta línea, los artículos 43 TCE y 48 TCE no se oponen a la normativa de un Estado miembro que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con su filial residente, pero no permite la constitución de dicha unidad fiscal con una filial no residente si los beneficios de esta última no están sometidos a la legislación fiscal de dicho Estado miembro.

La posibilidad de limitar la deducción de las pérdidas está relacionada con el límite a la potestad tributaria de los Estados, el cual está justificado en casos de riesgo de abuso o fraude, junto con otros dos elementos justificativos relativos, de una parte, al riesgo de doble imputación de las pérdidas y, de otra, al riesgo de evasión fiscal. La Sentencia Mark and Spencer³⁸ dispuso el límite a la potestad tributaria de los Estados, pero esta exigencia sólo se establece en relación con los riesgos de abuso o fraude que, en ciertos casos, pueden derivarse de una mala coordinación de las competencias fiscales de los Estados miembros: en el caso de que existiese tal riesgo de abuso, podría ser necesario aplicar a la actividad económica de las sociedades establecidas en uno de esos Estados, exclusivamente las disposiciones fiscales de éste, tanto en relación con los beneficios como con las pérdidas. Sin embargo, en el asunto del que se ocupa la Sentencia C-347/04, las pérdidas controvertidas no son, como en el asunto Marks & Spencer, pérdidas sufridas en el extranjero por filiales independientes que fueron posteriormente transferidas a los beneficios de la matriz. Se trata de pérdidas en que incurrió la propia matriz por la depreciación del valor de sus participaciones en filiales extranjeras, lo que no pueden confundirse con las pérdidas sufridas por sus filiales, por lo que estos dos tipos de pérdidas dan lugar a la aplicación de tratamientos fiscales diferentes. En consecuencia, no puede considerarse que, por el hecho de que la matriz esté autorizada a llevar a cabo semejante deducción, se haya corregido el riesgo de una doble imputación de las mismas pérdidas³⁹.

Esta segunda reforma se puede calificar dentro de la armonización negativa por coordinación fiscal en aplicación del *soft law* comunitario, donde se incluye la jurisprudencia del TJUE.

4. Momento del pago del gravamen del Impuesto de Salida sobre Establecimientos Permanentes

En España, se gravan las plusvalías no realizadas de las empresas si estas trasladan su residencia, cambian su establecimiento permanente o transfieren sus activos a otro Estado miembro. Es lo que se denomina un *exit-tax* o impuesto de salida. La normativa del IS regula en dos preceptos las consecuencias tributarias de la salida de las sociedades españolas al extranjero. En primer lugar, el artículo 26,2 TRLIS prevé como causa de extinción del período impositivo el cambio de residencia de la entidad residente en España desde territorio español al extranjero.

37 Sentencia TJUE *Société de Gestion Industrielle* (C-311-08), de 21 de Enero de 2010. En este sentido se pronunciaron las sentencias Comisión/Francia (C- 270/83), apartado 22; Oy AA, (C-231/05), apartado 40, y de 23 de febrero de 2006, CLT-UFA (C-253/0), apartado 14.

38 Sentencia de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03).

39 El citado efecto se ha corregido en nuestro Impuesto sobre Sociedades con derogación del número 3 del artículo 12 y con la letra j) del número 1 del artículo 14 introducida y con el número 11 del artículo 19 introducido, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Como consecuencia de ello, se debe aplicar la regla de valoración contenida en el artículo 17.1.a) TRLIS en la que se dispone la integración en la base imponible de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente de tal entidad situado en territorio español, si bien en virtud del artículo 85 TRLIS dichos bienes afectos se valorarán por los mismos valores que tenían en la entidad que traslada su domicilio antes de realizarse dicha operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición originaria a efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15,9 TR LIS. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación.

La clave del problema está en determinar las consecuencias de dicho traslado ⁴⁰. Si el traslado de residencia va acompañado del traslado de la dirección efectiva, la sociedad o el EP perderá la condición de residente y será aplicable el artículo 17,1 a) TR LIS. Cuando se produce un traslado de la sede estatutaria o domicilio social a otro Estado miembro, si se sigue la doctrina tradicional que marca la disolución de la sociedad o cese del EP, tampoco será de aplicación el artículo 17,1,a) TR LIS, sino la aplicación de las normas referidas a la disolución (Art. 15 TR LIS), lo que no entrará en conflicto con la norma comunitaria de libertad de establecimiento ⁴¹. Sin embargo, si el traslado no conlleva la disolución de la sociedad, la aplicación del artículo 17,1, a) TR LIS sería preceptiva, lo que podría entrar en conflicto con la jurisprudencia comunitaria contraria al gravamen de plusvalías ficticias, no realizadas aún, como consecuencia de un traslado de residencia ⁴². Por último, si el traslado lo realiza una sociedad que haya sido constituida en un Estado distinto de España, pero que tiene en territorio español su sede de dirección efectiva, también sería de aplicación el artículo 17,1,a) TR LIS.

Respecto de la transferencia de bienes y derechos, no existencias, desde la casa central al extranjero, MARTIN JIMENEZ ⁴³ declaró la posibilidad de conflicto con la norma comunitaria ⁴⁴ como consecuencia del gravamen de plusvalías ficticias no realizadas, en conjunción con la jurisprudencia *Lasteyrie* y N. A juicio de MARTIN JIMENEZ, existe conflicto con la norma comunitaria cuando, para corregir la doble imposición internacional, se aplica el método de imputación, o se produce una pérdida de jurisdicción tributaria sobre el bien o derecho, pero no en el caso de aplicar el método de exención, en cuanto que queda fuera del alcance de la jurisdicción tributaria española,

40 MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERON CARRERO, J.M: "Los impuestos de salida y el Derecho Comunitario Europeo", *Crónica Tributaria* nº125/2007. Página 69. Estos problemas se han solucionado en torno a la Sociedad Anónima o Cooperativa Europea, en la que el traslado de su domicilio social no implica la pérdida de personalidad jurídica.

41 Sentencia TJUE *Daily Mail* (C-81/87): El derecho de establecimiento reconocido en el Tratado CE no comprendía la posibilidad de trasladar la sede de dirección formal o real (domicilio estatutario o administración central) a otro Estado miembro cuando este traslado determine la pérdida de la personalidad jurídica en el Estado de origen de la sociedad. La sentencia *Uberseering* (C-208/00) y Centros (C-201/97) completan la anterior jurisprudencia cuando manifiesta que la conexión de una sociedad con un ordenamiento es una cuestión que compete a dicho ordenamiento de acuerdo con el artículo 48 TCE, pero una vez que es reconocida como tal por un Estado miembro, debe ser reconocida como válidamente constituida por el resto de los Estados miembros y titular del derecho de establecimiento. Además, la Sentencia Inspire Art (C-167/01), considera que la libertad de establecimiento impide que se impongan exigencias de naturaleza sustantiva para su reconocimiento como sociedad mercantil en otro Estado, aunque si cabe la posibilidad de la adopción de medidas antiabuso concretas, pero no generales.

42 Sentencia TJUE *Lasteyrie* (C-09/02) y Sentencia TJUE N (C-470/04).

43 MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERON CARRERO, J.M: "Los impuestos de salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la legislación española" *Crónica Tributaria* nº125/2007. Página 71.

44 La Comunicación de la Comisión al Consejo, Parlamento y Comité Económico y Social relativa a los impuestos de salida (exit taxes) y la necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros, COM (2006) 825 final, de 19 de diciembre de 2006, propone la extensión a las sociedades de las consideraciones realizadas por el TJUE en *Lasteyrie*.

Por tanto, se considera que el pago del tributo ha de hacerse cuando la plusvalía latente se realice, sin atender a las circunstancias económicas generales de la empresa, sino a las circunstancias particulares del EP ó del elemento patrimonial afecto en sí

aunque en estos casos, para compatibilizarlo con la norma europea, sería conveniente diferir la tributación hasta que el bien o derecho sea transmitido a un tercero. Los problemas derivados de la valoración contable, como consecuencia de la aplicación de distintos cuerpos normativos, se deberían solucionar vía legislativa.

Desde noviembre de 2010, la pervivencia del gravamen de salida previsto en el artículo 17,1,a) TR LIS ha estado en entredicho ya que la Comisión

Europea (CE) decidió interponer un recurso de anulación a España, junto con Dinamarca y Holanda, ante el Tribunal de Justicia de la UE, por las disposiciones imponían un gravamen de salida a las empresas que dejaran de tener domicilio fiscal en esos países, al considerarlas incompatibles con la libertad de establecimiento prevista en los tratados, ya que las operaciones nacionales comparables no son objeto de imposición por las plusvalías no realizadas.

En la LGPE de 2014, Ley 22/2013 ⁴⁵, se introduce una nueva redacción para el artículo 17,1 TR LIS en la que se establece con efectos retroactivos, a partir del 2013 y con vigencia indefinida, la obligatoria corrección legislativa motivada por la Sentencia TJUE de 25 de abril de 2013 (asunto C-64/11), relativo al traslado de la residencia de una sociedad, cese de actividad de un establecimiento permanente o transferencia de activos de tal establecimiento.

Con este mismo propósito, se introduce un nuevo párrafo en el artículo 84.1 a) y c) del TR LIS y con vigencia indefinida, el relación con el régimen de rentas derivadas de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectos, para lo que se adopta la misma solución: la opción de aplazamiento del pago de la deuda tributaria en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado Miembro de la UE hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados.

Como ya hemos expuesto, la Comisión Europea denunció ante el TJUE el artículo 17,1 TR LIS por considerar que dicho artículo establecía un trato desigual a las plusvalías no realizadas como consecuencia del traslado de la residencia de una sociedad radicada en España a otro Estado miembro o por la transferencia a otro Estado miembro de sus activos situados en España, lo que era incompatible con la libertad de establecimiento en base a la doctrina de la STJUE de 11 de marzo de 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rec. p. I-2409), en cuanto que dichas plusvalías no tienen una consecuencia inmediata si dichas operaciones tenían lugar dentro del territorio español ⁴⁶.

La Comisión consideró que estos impuestos penalizan de forma discriminatoria a las empresas que deseen abandonar el país, o transferir sus activos al extranjero y estas disposiciones pueden, por lo tanto, disuadir a

⁴⁵ Artículo 67,1 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014.

⁴⁶ Las Sentencias *Lasteyrie* y *N* consideraban que el equilibrado reparto del poder tributario puede justificar la existencia de un impuesto de salida, pero considera desproporcionada la exigencia de aportar garantía para conseguir un aplazamiento del pago, además de que se deberían poder tomar en consideración las minusvalías que pudieran producirse con posterioridad al traslado, si bien estos dos últimos argumentos no fueron adoptados por sentencia *National Grid*, en relación con los impuestos de salida aplicables a las personas jurídicas. MARTIN RODRIGUEZ, J.M: "Portugal y España. Asuntos pendientes en materia de Impuestos de Salida ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en el libro *Fiscalidad Empresarial en Europa y Fiscalidad*, Tirant lo Blanch, 2013, Página 289.

las sociedades de ejercer su derecho de libre establecimiento. Los argumentos utilizados parten de la denuncia de un trato fiscal diferente de las plusvalías latentes entre el traslado de actividades de una sociedad a otro Estado miembro y, por otra parte, traslados similares dentro del territorio español, incluidos los efectuados a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra. Este trato discriminatorio se traduce en una desventaja de tesorería para las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento dentro de la UE con respecto de las no la ejercen.

El artículo 54 TFUE dispone que las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de la actividad principal se encuentre dentro de la UE, quedan equiparadas, a efectos de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros.

La STJUE de 25 de abril de 2013 argumenta que la libertad de establecimiento incluye el derecho de ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de una filial, sucursal o agencia ⁴⁷ y con independencia de si la sociedad traslada su domicilio social y su dirección efectiva fuera del territorio de un Estado o si transfiere a otro Estado miembro activos de un establecimiento permanente situado en el territorio del primer Estado.

En base a esto, se consideran restricciones a la libertad de establecimiento todas las medidas que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante, y en consecuencia, tengan el efecto de disuadir el ejercicio del cambio de establecimiento de un Estado miembro a otro ⁴⁸. Por la redacción dada al artículo 17, la sociedad que traslada su residencia a otro Estado queda económicamente penalizada respecto de una sociedad similar que efectúe su traslado dentro del territorio español al tener que tributar por las plusvalías latentes, las cuales no se integrarán en la base imponible del IS hasta el momento en que se materialicen efectivamente y sin que exista una diferencia objetiva de situación. Respecto del supuesto contemplado en la letra b) del artículo 17,1 TR LIS, de un establecimiento que cesa su actividad, no se establece una diferencia de trato respecto de una situación puramente interna.

No obstante, el problema no se plantea con el gravamen de dichas plusvalías latentes, sino con la exigibilidad del pago inmediato del gravamen sobre dichas plusvalías latentes. En base a estos argumentos, la Sentencia del 13 de abril de 2013 dispone que gravar las plusvalías generadas en el ámbito de la competencia tributaria de un Estado miembro en el momento del traslado de la sede de dirección efectiva de una sociedad, en cuanto que se extingue su potestad tributaria respecto de dicha sociedad, respeta el principio de proporcionalidad (traslado de dirección efectiva o transferencia de elementos patrimoniales inicialmente afectados), pero se opone a que deba procederse al cobro inmediato del gravamen sobre dichas plusvalías latentes ⁴⁹.

En esta línea, de someter a gravamen de las plusvalías que se generaron en el extranjero antes de establecerse en España, las cuales se incorporaron a sus balances por el valor contabilizado, se podría producir una doble tributación si el Estado de procedencia exigió el correspondiente impuesto de salida en el momento de traslado

47 Sentencias TJUE de 23 de octubre de 2008, *Krakenheim Ruhesitz am Wannensee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Rec.p. I-8061, apartado 28; de 25 de febrero de 2010, *X Holding*, C-337/08, Rec. P. I-1215, apartado 17, y de 6 de septiembre de 2012, *Comisión/Portugal*, C-458/08, apartado 24.

48 Sentencia TJUE de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, C-3.71/10, Rec.p. I-0000, apartado 35 y 36; y de 6 de septiembre de 2012, *Comisión/Portugal*, C-458/08, apartado 25 y 26.

49 Sentencia TJUE de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, C-3.71/10, Rec.p. I-0000, apartado 86.

de la sede de dirección efectiva a España ⁵⁰. En respuesta a este problema, la Sentencia N ⁵¹ consideró que se podrá solucionar aplazando la tributación hasta el momento en el que se transfiera el activo a un tercero.

Asimismo, la Sentencia del 13 de abril de 2013 manifiesta que la competencia en materia tributaria puede protegerse con medidas menos perjudiciales para la libertad de establecimiento, ya que es posible el pago de la deuda tributaria con posterioridad al traslado de residencia o transferencia de los activos. Por tanto, la norma del *exit tax* en sí no viola la libertad de establecimiento mediante el establecimiento de una medida discriminatoria, pero es antieconómica desde el punto de vista de la exigibilidad de la deuda. Partiendo de que la Directiva 2008/55/CE del Consejo de 26 de mayo de 2008, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas ofrece a las autoridades del Estado miembro de origen un marco de cooperación y de asistencia que les permite cobrar efectivamente la deuda tributaria en el Estado de acogida, se puede corregir el impacto económico haciendo uso de ella, considerando que los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros son suficientes para garantizar el pago en diferido de dicho gravamen.

La Ley 22/2013 introduce pues la siguiente novedad: La posibilidad de solicitud de aplazamiento del pago de la deuda tributaria hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, eso sí, serán de aplicación el devengo de intereses de demora y las garantías para dicho aplazamiento previstas en el LGT.

Por tanto, no se cuestiona el *exit tax*, el cual no se considera es discriminatorio, sino que se plantea un problema económico relacionado con el impacto en la economía de la empresa de la exigibilidad del gravamen sobre una plusvalía antes de realizarse.

Por tanto, se considera que el pago del tributo ha de hacerse cuando la plusvalía latente se realice, sin atender a las circunstancias económicas generales de la empresa, sino a las circunstancias particulares del EP ó del elemento patrimonial afecto en sí.

Para garantizar el cobro del impuesto devengado, se reconoce el alcance de la cooperación entre Administraciones tributarias, la cual va a garantizar el cobro de la deuda tributaria por otra Administración.

No obstante, el *exit tax* puede tener importantes repercusiones posteriores si en el momento de liquidar la plusvalía real, ésta es inferior a la calculada como latente. Se ha generado una deuda tributaria en función de una plusvalía latente calculada en un momento concreto, cuyo pago se ha aplazado al momento de la transmisión del bien, y en todo caso, para calcular la plusvalía real se tendrá en cuenta como gasto de la transmisión el importe del *exit tax* previamente devengado, lo que incluso podría generar una pérdida.

Por último, podemos afirmar que se establecen dos tipos de *exit tax*, el referido a EP cuya sede central tenga su residencia en un país comunitario y el resto de los EP pertenecientes a sociedades extracomunitarias. Respecto a estas últimas habrá que analizar cada CDI para ver si se dan los requisitos de asistencia mutua entre Administraciones que garanticen el cobro posterior del impuesto devengado. La opinión de MARTIN JIMENEZ y

50 El problema surge como consecuencia de la ausencia de revalorización de los activos que ya han tributado por dichas plusvalías tácitas en el momento de la salida, o por diferencias de contabilización como consecuencia de aplicar normas contables distintas.

51 Sentencia TJUE N (C-470/04).

CALDERÓN CARRERO⁵² es que la doble tributación deberá resolverse vía coordinación entre Estados. No obstante, los autores citados destacan que los CDI de España no contienen una regla semejante a la cláusula del artículo 4.3 MC OCDE, por la que se garantiza la imposición de plusvalías ante eventuales traslados de sede de dirección efectiva a todos Estados, lo que puede suponer perder la recaudación de rentas generadas durante los años de residencia en España como consecuencia de una adecuada planificación fiscal.

Por último, la tercera reforma reciente que acabamos de presentar es resultado de la armonización negativa desarrollada por una sentencia del TJUE, y cuya solución planteada que hace referencia también a la armonización directa, en cuanto que recurre a la aplicación de la Directiva sobre asistencia mutua, la cual pretende coordinar las relaciones entre las distintas Administraciones tributarias, cuestión que es esencial para conseguir la armonización real de nuestro Impuesto sobre Sociedades.



52 MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERON CARRERO, J.M.: "Los impuestos de salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la legislación española." *Crónica Tributaria* nº125/2007. Página 71.

Organización y competencias de las Administraciones autonómicas en la aplicación de los tributos cedidos: análisis particular del procedimiento inspector autonómico

Teresa Mata Sierra

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

Resumen

En este trabajo, una vez analizadas las fórmulas utilizadas por las Comunidades autónomas para asumir las competencias administrativas y normativas en materia tributaria en la aplicación de los tributos cedidos y en particular los supuestos en los que se ha optado por la creación de Agencias Tributarias autonómicas, se atiende a los problemas que pueden suscitarse en el desarrollo del procedimiento inspector autonómico, aportando algunas soluciones en aras a la salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes regionales.

Abstract

In this investigation, once analyzed the formulas used by the Regions to assume administrative and normative responsibilities in tax matters in the application of taxes transferred and, in particular, the cases in which it was decided by the creation of Tax Agencies, we attend to the problems that may arise in the development of the regional inspector procedure providing some solutions in order to safeguarding the rights and guarantees of the regional contributors.

Palabras Clave

Inspección tributaria, AEAT, Agencias tributarias autonómicas, procedimiento inspector, tributos cedidos.

Keywords

AEAT, Autonomous Tax Agencies, Inspector procedure, tax inspection, transferred taxes.

Sumario

1. Consideraciones previas
2. La delegación de competencias administrativas en materia tributaria en los tributos cedidos
3. La asunción de competencias normativas por las Comunidades autónomas en los procedimientos de aplicación de los tributos cedidos
4. El Modelo organizativo en la aplicación por las Comunidades Autónomas de los tributos cedidos
5. Las Agencias autonómicas: organización y atribución de competencias en el marco de la actuación inspectora
 - 5.1. El Ente público de Servicios tributarios asturiano
 - 5.1.1. La función inspectora
 - 5.2. La Agencia Tributaria de Cataluña
 - 5.2.1. La función inspectora
 - 5.3. La Agencia Andaluza de Administración Tributaria
 - 5.3.1. La función inspectora
 - 5.4. La Agencia tributaria de Baleares (ATIB)
 - 5.4.1. La función inspectora
 - 5.5. La Agencia Cántabra de Administración Tributaria (ACAT)
 - 5.5.1. La función inspectora
 - 5.6. La Agencia tributaria de Galicia (ATRIGA)
 - 5.6.1. La función inspectora
 - 5.7. La Agencia Tributaria de Murcia (ATRIM)
 - 5.7.1. La función inspectora
6. Los sujetos de la función inspectora en el ámbito autonómico: organización y atribución de competencias
7. Las garantías del procedimiento inspector autonómico

1. Consideraciones previas

La asunción de competencias tributarias por parte de las Comunidades autónomas ha supuesto un replanteamiento sobre la estructura en que deben organizarse las distintas Administraciones tributarias territoriales. Así, son unas cuantas las Autonomías que han creado Entes tributarios autonómicos que, en la mayoría de los casos, han seguido el modelo marcado por la Agencia tributaria estatal entendiendo, seguramente, que es la forma más eficiente en la que pueden gestionar sus recursos tributarios, cada vez mayores.

De hecho, el progresivo aumento de medios financieros de los que disponen los Entes regionales ha sido uno de los motivos que les ha llevado a tener que cuestionarse la eficiencia y eficacia de sus estructuras tributarias, planteándose si la formulación tradicional sigue resultando adecuada para gestionar sus ingresos tributarios o si, por el contrario, deben diseñarse fórmulas más flexibles, protagonizadas en la mayoría de los casos por la creación de Entes instrumentales. Al menos en teoría, este tipo de organismos permite aplicar los tributos con mayor eficacia y eficiencia y, sobre todo, ejercitar una vocación de servicio público de calidad que impone el mayor respeto posible a las garantías debidas a los ciudadanos, en este caso, en su papel de contribuyentes a la Hacienda regional.

En este estudio vamos a intentar dilucidar la idoneidad de este tipo de Entes públicos¹ creados por las Comunidades autónomas que, para cumplir con la función que tienen encomendada y evitar problemas, han de ostentar facultades para desempeñar potestades públicas que resultan absolutamente imprescindibles en la aplicación de los tributos; al mismo tiempo han de poseer la independencia y autonomía suficientes para ejercitar sin trabas sus actividades propias. Para ello, en la mayoría de los casos se ha optado por la fórmula de la Agencia, en parangón con el Estado², al ser el tipo de organismo que mejor se amolda a estos requerimientos y, en particular, a las especialidades propias de la gestión tributaria que impone un régimen más flexible que ayude a superar las rigideces propias de los modelos de Administración tradicional.

Nos movemos en el contexto que dibuja la Exposición de Motivos de la **Ley 28/2006, de 18 de julio de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos**³, que incorpora el modelo institucionalizado de las Agencias Estatales a la gestión de Servicios públicos como profundización en una nueva cultura de gestión que se apoya

1 Precisamente esta necesidad de ejercitar las potestades públicas propias de la aplicación de los tributos ha hecho que las Comunidades autónomas descarten la forma de Entidad pública empresarial o de Organismo autónomo que no resultan idóneas para este tipo de estructuras.

2 El Estado encomendó la gestión de sus tributos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Ente instrumental que se genera, no sin críticas, por la **Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991** (Ley 31/1990), de 27 de diciembre de 1990. Este organismo se constituyó el 1 de enero de 1992 configurándose como un Ente de Derecho público dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos lo que en su momento supuso un paradigma. El nuevo modelo gestor, en líneas generales, permitía un alto grado de autonomía en los temas de personal y recursos materiales, una amplia descentralización y agilidad en la toma de decisiones y un sistema de control por objetivos que implicó un cambio profundo en los métodos de trabajo.

La Agencia Tributaria surge, como en su momento señaló C. MÁRQUEZ SILLERO, *"frente a una antigua Administración tributaria de gestión lenta y complicada, como un amplio proceso de reorganización de la Administración del Estado, diseñado por el Ministerio para las Administraciones Públicas, tendente a dotar a la Administración española de nuevos modelos organizativos y sistemas de trabajo que permitan su modernización, con el objetivo de conseguir una mejor prestación de servicios a los ciudadanos dentro de mayores niveles de eficacia y eficiencia"*. (Cfr. "Reflexiones jurídico-constitucionales en torno a la Agencia tributaria", Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 20/1994. BIB 1994\1336. Para mayor profundización remitimos a ORTIZ CALLE, E.: La Agencia Estatal de Administración tributaria, BOE Universidad Carlos III, Madrid, 1998.Principio del formulario

3 BOE de 19 julio de 2006 con entrada en vigor el 20 de julio de 2006.

en el cumplimiento de objetivos claros, medibles y orientados hacia la mejora en la calidad de la prestación del servicio, con las consiguientes ventajas para los usuarios y, en este caso concreto, para los contribuyentes.⁴

Pues bien, y como tendremos ocasión de ver, la regulación de carácter general que afecta a este tipo de Entes en el ámbito estatal ha servido y sigue sirviendo de modelo inspirador a las distintas Comunidades autónomas para configurar sus propias Agencias tributarias como instrumentos cada vez más generalizados, lo cuál, al menos hasta cierto punto, pugna con la tendencia cada vez más acusada de reestructurar y comprimir el Sector público de las distintas Administraciones⁵.

No obstante, debemos aclarar que el hecho de que una determinada Comunidad autónoma opte por implantar su propio organismo tributario no supone en ningún caso un incremento de las competencias tributarias que la misma tiene atribuidas; antes al contrario, se trata simplemente del ejercicio de una opción que se materializa en la generación de este tipo de organismos públicos territoriales como una forma diferente de organizar las funciones tributarias que tienen encomendadas.

Como tendremos ocasión de ver con posterioridad, los organismos generados por las Comunidades autónomas que así lo han considerado oportuno, en la mayoría de los casos con forma de Agencia- si no nominalmente, si en su naturaleza jurídica- se configuran como Entes de Derecho público, dotados de personalidad jurídica y patrimonio propios a los que se atribuyen facultades para ejercer potestades administrativas relacionadas con la aplicación de los tributos y los recursos económicos gestionados por la Comunidad autónoma.

Precisamente, la autonomía de gestión⁶ que reclaman este tipo de organismos en aras a desempeñar sus funciones con la eficacia y eficiencia que justifica su creación, encuentra contrapeso en un necesario refuerzo de los mecanismos de control que se hacen pivotar sobre el contrato de gestión, la evaluación de los resultados obtenidos

4 Y es que, como señala la Exposición de motivos de esta norma, y con independencia de los Entes públicos ortodoxos que reordena y simplifica la **Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado** (en adelante LOFAGE) dotándoles de un régimen básico, *"en los últimos años, se han buscado soluciones estructurales para intentar solventar problemas de gestión, fundamentalmente de naturaleza presupuestaria, económico-financiera y de gestión de personal, dando lugar, en muchos casos, a respuestas organizativas forzadas desde la perspectiva de los objetivos y funciones del Organismo de que se trate, pero que llevan aparejado el establecimiento de un régimen de funcionamiento más flexible y superior de las rigideces que el régimen general presenta respecto de las materias indicadas"*.

Ello dio lugar a que empezaran a proliferar los que la misma Ley denomina *"entes que presentan un régimen jurídico singular, básicamente del derecho privado y al margen de las configuraciones generales de los organismos públicos"*, lo que impuso incorporar a la Administración General del Estado una fórmula organizativa general, dotada de un mayor nivel de autonomía y de flexibilidad en la gestión, pero que, al mismo tiempo, reforzaba los mecanismos de control de eficacia y promovía una cultura de responsabilización por resultados. Es precisamente a esta fórmula a la que responden las Agencias Estatales cuya regulación, es el objeto de la Ley mencionada.

5 A tal respecto puede verse el Documento elaborado por la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA) titulado La reforma de las Administraciones públicas que en el plano autonómico, para seguir prestando el servicio con mayor eficiencia y calidad y menor coste, recomienda la supresión de gran número de Organismos y Entidades, en particular: *"Tribunales de Cuentas, Agencias de Protección de Datos, Juntas Consultivas de Contratación Administrativa, Tribunales Administrativos de Recursos Contractuales, agencias de evaluación del ámbito universitario, agencias autonómicas de la energía, agencias de meteorología, órganos de inspección de aeropuertos, institutos de opinión, institutos o servicios cartográficos, órganos de defensa de la competencia, entre otros"* (Puede verse en la web (www.lamoncloa.gob.es/docs/refc/pdf/refc20130621e_1.pdf) en concreto, Resumen Ejecutivo, pág.15 [Consultado el 3 de septiembre]).

6 Lo que se traduce, obviamente, en asumir las mayores competencias posibles en materia presupuestaria y de personal.

respecto a los objetivos propuestos y, sobre todo la responsabilidad exigible a los gestores⁷ en los casos de incumplimiento de tales objetivos⁸.

Ahora bien, la opción cada vez más generalizada por parte de las Comunidades autónomas de constituir su propia Agencia tributaria, con la voluntad última de prestar el mejor servicio posible a los ciudadanos dentro de los parámetros de autonomía y flexibilidad ya destacados, no es óbice para que se exija a estos Entes territoriales que desempeñen sus funciones fiscales con eficiencia y eficiencia pero, eso sí, dentro de la observancia debida de los derechos y garantías de los ciudadanos más en una materia como la tributaria en la que existe una especial sensibilidad. Cualquier garantía de cumplimiento de los deberes que competen a la Administración resulta poca cuando el ciudadano se convierte en contribuyente con una serie de deberes y obligaciones, y también de derechos, por los que se debe velar particularmente.

La opción cada vez más generalizada por parte de las Comunidades autónomas de constituir su propia Agencia tributaria, con la voluntad última de prestar el mejor servicio posible a los ciudadanos dentro de los parámetros de autonomía y flexibilidad ya destacados, no es óbice para que se exija a estos Entes territoriales que desempeñen sus funciones fiscales con eficiencia y eficiencia pero, eso sí, dentro de la observancia debida de los derechos y garantías de los ciudadanos

Y es que la descentralización de la Administración tributaria que es, en definitiva, una decisión de orden político que ha de tomar cada Comunidad autónoma, enfrenta a cada una de ellas al reto de conseguir el cumplimiento de los principios de eficacia y de eficiencia que la justifican en sí misma, con la dotación de los medios técnicos y humanos precisos para hacer bien las cosas, en un contexto de recursos cada vez más escasos en el que la prioridad más absoluta es minimizar costes.

La actual precariedad a la que se enfrentan nuestras Regiones, no redunde de forma positiva en la posibilidad de especialización de una plantilla que asume labores especialmente complejas, ni en la adecuada gestión de la información de los contribuyentes, ni tampoco en reducir los costes burocráticos que soportan los ciudadanos; antes al contrario estos objetivos se salvaguardan mejor con una única Administración⁹ más cuando en este caso dicha administración es la AEAT que dispone de dimensión y bagaje suficiente para que sea factible aprovechar

7 Desde el punto de vista orgánico en la mayoría de los Entes autonómicos vamos a encontrar órganos de gobierno y órganos ejecutivos. Entre los primeros estarían el Presidente y el Consejo Rector, órgano de gobierno de carácter colegial con importantes funciones de planificación. Asimismo, no es inusual crear dentro de éste último una Comisión de control para fiscalizar las funciones ejercidas por la Agencia. Por su parte, el máximo órgano ejecutivo es el Director de cada Agencia que ejerce la dirección y gestión ordinaria de la misma, sin descartar, dentro de la libertad de acción de las Comunidades autónomas, que se genere algún otro tipo de órgano de apoyo al Director.

8 En aras a la eficiencia que justifica la creación de este tipo de Entes, la programación de objetivos y el seguimiento de su consecución adquieren una especial importancia que se plasma en el protagonismo que se da a los planes de acción anual y al contrato de gestión que se configura como un acuerdo-programa mediante que establece los objetivos que se deben perseguir durante un periodo de tiempo plurianual y los medios de los que se dispone para lograr su consecución. Su propuesta corresponde al Consejo Rector y su aprobación, en la mayoría de los casos, recae sobre Consejo de Gobierno de la Comunidad autónoma.

9 Analiza esta posibilidad COSTAS i TERRONES, J. C.: "Consideraciones en torno a una Agencia Tributaria única", Hacienda Pública Española, núm. 129, 1994, págs. 63 a 71, (en concreto, pág. 65).

sus economías de escala¹⁰, eso sí, con la descentralización organizativa que se requiera y la necesaria coordinación con la Administración regional.

No obstante, y tomada la decisión por la Comunidad autónoma de optar por un modelo descentralizado, habrá de darse solución a todos y cada uno de los problemas apuntados en aras, como decíamos antes, a la salvaguarda de los derechos y garantías que tienen los contribuyentes en los procedimientos que lleven a cabo.

Dicho de otra forma, las actuaciones de la Administración tributaria, sea estatal o autonómica, han de ampararse necesariamente en los principios constitucionales cuya salvaguarda tratan de garantizar; y no solo hablamos de los principios que se recogen en el artículo 31 de nuestra Constitución, que han de informar cualquier acto de aplicación de los tributos, sino también de otros principios como la seguridad jurídica, la interdicción de la arbitrariedad o la eficacia administrativa que resultan igual de relevantes a estos efectos¹¹.

Llegados a este punto nos interesa particularmente el estado de esta cuestión en nuestro ordenamiento lo que nos obligará a estudiar, por un lado, y como punto de partida, las competencias administrativas y normativas en materia tributaria que se han asumido las Comunidades autónomas en la aplicación de los tributos cedidos y, por otro, al hilo del análisis del modelo concreto elegido por cada autonomía para ejercitar dichas competencias, a dilucidar con particular atención los problemas que pueden suscitarse en el desarrollo del procedimiento de inspección autonómico, aportando algunas soluciones en aras a la salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes regionales.

2. La delegación de competencias administrativas en materia tributaria en los tributos cedidos

La cesión de determinados tributos a las Comunidades autónomas en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades autónomas (en adelante LOFCA)¹² se acompaña de la delegación por parte del Estado de las competencias administrativas necesarias para el ejercicio de las potestades de gestión, liquidación, inspección y revisión sobre dichos tributos cedidos¹³.

La asunción de dichas competencias por parte de los Entes territoriales¹⁴ se explica no solo por la necesidad de fortalecer su autonomía financiera sino por razones evidentes de eficiencia y eficacia en el ejercicio de las mencionadas competencias, que quedan más garantizadas si el procedimiento de aplicación del tributo recae

10 Para conocer mejor el funcionamiento de la Agencia remitimos a BARRILAO GONZÁLEZ, PE., y JIMÉNEZ AGUILERA, J de D.: "Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración tributaria", Papeles de Economía Española, núm. 87, 2001, págs. 221 y ss.

11 Como en su momento señaló J. A. SÁNCHEZ GALIANA, "los principios constitucionales tributarios no solo constituyen el fundamento de potestades y funciones que ésta (la administración) tiene atribuidas para la correcta aplicación de los tributos sino que, en principio, constituyen el fundamento último de las actuaciones concretas frente a los ciudadanos llevadas a cabo por la AEAT" (Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: " Las actuaciones de la Agencia tributaria y los principios constitucionales tributarios", REDF (Cívitas), núm. 87, 1995, págs. 422 y 423).

12 RCL 1980, 2165.

13 Sobre el concepto de tributo cedido puede verse DE LA PEÑA AMORÓS, M del M.: Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos, Colección Estudios de Derecho, Universidad de Murcia, Murcia, 2005, pág. 19 y ss.

14 Las luces y sombras del sistema de delegación que percibe la doctrina pueden verse en RAMOS PRIETO, J.: La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas, Ed. Comares, Granada, 2001, págs. 137-138.

en quien recauda el mismo. En definitiva, la cesión de competencias administrativas es la consecuencia lógica de la cesión del rendimiento tributario, del autogobierno y de la capacidad administrativa de las Comunidades autónomas¹⁵, es decir, el reflejo más absoluto de su Poder tributario.

Se trata de una delegación intersubjetiva de competencias¹⁶ que se contiene en leyes ordinarias- como lo son la Ley de Financiación de 2009 y las Leyes de Cesión específicas a cada Comunidad autónoma- y no responde a un acuerdo entre Administraciones lo que, obviamente, le dota de una gran estabilidad frente a cualquier otro tipo de modelo. Precisamente son las normas mencionadas las que determinan, una vez negociado el modelo de financiación, el alcance de dicha cesión de competencias en lo que podríamos considerar una reordenación parcial del ejercicio de las mismas¹⁷.

Las reformas sucesivas del modelo de financiación autonómico- hasta el actual del año 2009¹⁸- han venido ampliando el elenco de tributos cedidos totalmente¹⁹ a las Comunidades autónomas lo que ha supuesto, en la mayoría de los casos²⁰, la correlativa extensión de la delegación de las competencias relacionadas con su aplicación²¹, que en el momento actual afectan a los siguientes tributos²²: el impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), el Impuesto Especial sobre Determinados Medios

15 Cfr. CALVO ORTEGA, R.: Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. Parte General. Parte especial, Civitas, 16ª Ed., Madrid, 2012, pág. 359.

16 Así la denominan CAYÓN GALIARDO, A., y BUENO MALUENDA, C.: "La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas", Revista Aragonesa de Administración Pública, núm. 17, 2000, pág. 18.

17 Cfr. RAMOS PRIETO, J.: "La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de autonomía", Revista de Estudios Regionales (RER), enero- abril 2007, pág. 369.

18 Cfr. Ley Orgánica 3/2009, por la que se modifica la LOFCA (RCL 2009, 2477) y 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 y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley de financiación 2009) (RCL 2009, 2478).

19 Conforme al artículo 10.3 de la LOFCA «La cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate», tributos cedidos que se encuentran incluidos en la enumeración de la letra A) del artículo 26.1 de la Ley de financiación 2009.

20 Debe tenerse presente que la aplicación del Impuesto sobre la Electricidad, cuya recaudación está totalmente cedida, no ha sido objeto de delegación por el Estado.

21 Las competencias normativas sobre los tributos cedidos del modelo de financiación anterior al actual (arts. 38 y ss., de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre se analizan por DE LA PEÑA AMORÓS; M del M.: "Los límites generales al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades autónomas", Revista Crónica tributaria, núm. 132, 2009, págs. 152 y ss.

22 La LOFCA contempló en su momento la asunción imperativa y por delegación del Estado de las competencias relativas a los impuestos sobre el Patrimonio, las Transmisiones Patrimoniales, las Sucesiones y Donaciones, el Lujo (ya desaparecido) y las Tasas sobre el juego. La modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 5/2001 (RCL 2001, 3031) y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (RCL 2001, 3245) añaden los restantes.

de Transporte (en adelante, IEDMT) y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos(en adelante IVMDH) y las tasas sobre el juego²³.

De esta forma, la posibilidad que establece el artículo 19.2 de la LOFCA de que las Comunidades autónomas asuman por delegación del Estado²⁴ la aplicación, la potestad sancionadora y la revisión de los tributos cedidos²⁵, se materializa en que la Ley de Financiación de 2009 contemple en términos imperativos la delegación de las funciones de aplicación y sancionadora en relación con dichos tributos. Se trata de una delegación normativa.

Nos interesa pues, dilucidar el alcance de dicha delegación en los distintos aspectos expuestos, alcance que se establece en los artículos 55 y siguientes de la Ley de Financiación de 2009.

En lo que se refiere a la **cesión de competencias en materia de gestión** respecto a los tributos cedidos totalmente, a los que venimos aludiendo, la regla general es que se cede **toda la gestión tributaria** relativa a los mismos²⁶ (artículo 54.1 de la Ley de Financiación de 2009) lo que se identifica con las actuaciones necesarias para conseguir la satisfacción del acreedor sea en los términos previstos en la Ley. Entre dichas actuaciones estarán todas las encaminadas a cuantificar y liquidar el tributo, las de verificación de las actuaciones llevadas a cabo por los

23 Como se refleja en las correspondientes Leyes de Cesión de tributos a las distintas Comunidades autónomas aprobadas el 16 de julio de 2010. Tomando como ejemplo de ellas la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 17 de julio) se señala expresamente en su artículo 1, precepto que se reitera en todas las normas de Cesión, lo siguiente:

«Artículo 1 Cesión de tributos

Se modifica el apartado 1 de la Disposición adicional de la **Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre**, de Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias, que queda redactado con el siguiente tenor:

«1. Se cede a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias el rendimiento de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial, en el porcentaje del 50 por ciento.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- e) Los Tributos sobre el Juego.
- f) El Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial, en el porcentaje del 50 por ciento.
- g) El Impuesto Especial sobre la Cerveza, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- h) El Impuesto Especial sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- i) El Impuesto Especial sobre Productos Intermedios, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- j) El Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- k) El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- l) El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, con carácter parcial, en el porcentaje del 58 por ciento.
- m) El Impuesto Especial sobre la Electricidad.
- n) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- ñ) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión.»

24 Esta delegación encuentra su fundamento en el artículo 156.2 de la Constitución que afirma que *“las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos”* y que se reconoce como tal fundamento en la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio (RTC 2010, 31).

25 Señala este precepto: *“Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión”*.

26 Compartimos la opinión de TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *“Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades autónomas”*, Estudios de Derecho Financiero y tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, Tomo II, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 1987.

contribuyentes a tal fin, así como todas aquellas previstas en el artículo 117 de la LGT²⁷, que integran el concepto amplio de gestión tributaria.

De hecho, el artículo 55 de la Ley de Financiación de 2009²⁸ establece una enumeración no taxativa de dichas competencias²⁹ que no empece para que prevalezca la regla general mencionada, que se resume en que corresponden a la Comunidad autónoma las competencias necesarias para la gestión de estos tributos en los términos previstos en la LGT, norma a la que el precepto debería haberse remitido, en lo que, sin duda, hubiera sido un mejor ejercicio de técnica legislativa.

En definitiva, y en lo que a tributos totalmente cedidos se refiere, cabría concluir que las competencias en materia de recaudación son prácticamente todas, con las salvedades expuestas que no son significativas

27 Artículo 117. La gestión tributaria.

"1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
- b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
- c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.
- d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
- e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
- f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
- g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
- i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
- j) La emisión de certificados tributarios.
- k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
- l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
- m) La información y asistencia tributaria.
- n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo"

28 **Artículo 55 Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria**

"1. En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponderá a las Comunidades Autónomas:

- a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.
En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la comprobación de valores corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.
- b) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias.
- c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
- d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento
- e) La aprobación de modelos de declaración.
- f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos."

29 Para un análisis más detenido de las competencias enumeradas en el artículo 55.2 puede verse en CORDERO GONZÁLEZ, E., y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: "La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas". Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 13/2011 (Estudio), BIB 2011/959.

No obstante, el Estado no ha querido ceder a las Comunidades autónomas algunas competencias que aparecen citadas en el número dos del mismo precepto y que afectan a las consultas tributarias- salvo las referidas a normas autonómicas-, a la confección de efectos estancados, a determinadas competencias que afectan exclusivamente al IEDMT y, por último, a determinadas exenciones subjetivas en el IVMDH³⁰. En la mayoría de los casos se trata de mantener criterios unitarios en la interpretación de las normas velando por el cumplimiento de la generalidad e igualdad en pro de la gestión tributaria.

Por su parte, y en lo que se refiere al alcance de las competencias en materia de recaudación de tributos totalmente cedidos la regulación de 2009 no introduce modificaciones al régimen anteriormente vigente de 2002. De esta forma, el artículo 56.1.a) de la Ley de Financiación de 2009 establece el alcance de la delegación de estas competencias, señalando que corresponderá a las Comunidades autónomas la recaudación *“en período voluntario de pago y en período ejecutivo de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Determinados Medios de Transporte, Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y de los Tributos Sobre el Juego”*; a ello añade en la letra b), por la particularidad de este impuesto, que le corresponderá también *“en período voluntario de pago, las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma”*³¹, y en período ejecutivo todos los débitos por este impuesto”.

Dentro de las funciones en materia de recaudación se incluyen expresamente la competencia para resolver conforme a la normativa estatal los aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos totalmente cedidos, que no se extiende a la recaudación del ITPAJD cuando se efectúe mediante efectos timbrados, eso sí, *“sin perjuicio de la atribución a cada Comunidad autónoma del rendimiento que le corresponda”*.

En definitiva, y en lo que a tributos totalmente cedidos se refiere, cabría concluir que las competencias en materia de recaudación son prácticamente todas, con las salvedades expuestas que no son significativas.

Asimismo, conforme a lo previsto en el artículo 57 de la Ley de Financiación de 2009 las Comunidades autónomas podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación de los tributos cedidos debiéndose ajustar a lo dispuesto en la normativa del Estado. De esta forma, los órganos correspondientes de las Comunidades autónomas

30 En concreto, no son objeto de delegación, conforme a lo previsto en el apartado 2 del mismo artículo las siguientes competencias:

- a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.
- b) La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.
- c) Las que a continuación se citan, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte:
 - a) La homologación por parte de la Administración tributaria de los vehículos automóviles, en los supuestos contemplados en el artículo 65, apartado 1, letra a), número 3.º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
 - b) La aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el número 9.º del precepto citado en la letra a) anterior, cuando se trate de vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y por el Resguardo Aduanero.
 - c) La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras e) y h) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, siempre que, en el caso de esta última letra, se trate de aeronaves matriculadas por el Estado o por empresas u organismos públicos o estatales.
- d) Los acuerdos de concesión de las exenciones previstas en las letras a), b), y c) del apartado 1 de la Disposición Seis del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, regulado en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

31 Lo que no deja de ser lógico dado que en la gran mayoría de los casos la recaudación de este impuesto, al declararse conjuntamente con el IRPF, se llevará a cabo por el Estado.

asumen las potestades que en la norma estatal se establecen para los órganos estatal que realizan idénticas tareas que ahora, por decirlo así, se traspasan a los órganos autonómicos.

Por último, y en la línea de la gran libertad que se otorga a las Comunidades autónomas en el ámbito de la recaudación de los tributos cedidos³², se establece la posibilidad incluso de que dicha recaudación se lleve a cabo directamente por las Comunidades autónomas o bien mediante concierto con cualquier otra Administración pública³³.

En cuanto al **alcance de las competencias en materia de inspección de tributos totalmente cedidos**, como en el caso anterior, tampoco se ha modificado el planteamiento de la norma previa de 2002 de forma que en el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009 se señala que, con carácter general, corresponderán a los órganos de la Comunidad autónoma en estos tributos³⁴ *“las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado”*.

En definitiva, y conforme a lo previsto en el artículo 141 de la LGT mencionado, los órganos de inspección de las Comunidades autónomas tienen competencia para:

- a. La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b. La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- c. La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.

32 Prueba de ello es la posibilidad, que utilizan algunas Comunidades autónomas, no solo de gestionar sino también de recaudar el ITPAJD y el ISD a través de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario (que se contempla en la Disposición Adicional Segunda del TRITPAJD y en el artículo 63 del RISD) que encontraría su apoyo, precisamente, en la posibilidad que establece el artículo 57 de la Ley de Financiación de 2009 de que las Comunidades autónomas dispongan la libre organización de sus servicios para la recaudación (Cfr. COLOMER FERRÁNDIZ, C.: La Ley General tributaria y las Oficinas Liquidadoras, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2004, pág. 22) Para mayor abundamiento sobre el tema PALAO TABOADA, C.: “Dictamen sobre la función de liquidación tributaria atribuida a los Registradores de la Propiedad”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 18/2001 (BIB 2001, 2436) y más actual, BERTRÁN GIRÓN, F.: “Las Oficinas Liquidadoras en el sistema tributario español: evolución y perspectivas de futuro”, Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras, núm. 12/2008, pág. 15 y ss).

33 La totalidad de las Comunidades autónomas de régimen común tienen firmados Convenios con la AEAT para otorgarle la recaudación ejecutiva de sus recursos de Derecho Público y de aquellos otros cuya gestión recaudatoria hubiera asumido la Comunidad. En los mismos las Comunidades autónomas y el Estado se reparten el ejercicio de una serie de competencias a lo largo del procedimiento de recaudación.

34 Es decir, ISD, IP, ITPAJD y Tasas sobre el juego. En el caso del IP la inspección estatal puede desarrollar sus funciones en ciertas fases del procedimiento inspector- investigación y comprobación- que terminan con el levantamiento del acta que corresponda. No obstante, la fase decisoria posterior se desarrollará necesariamente por la Comunidad autónoma que corresponda.

- d. La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley.
- e. La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- f. La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- g. La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- h. La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.
- i. El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.
- j. La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.
- k. Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

Para llevar a cabo las funciones relacionadas en este precepto³⁵, los órganos autonómicos tienen las mismas facultades que se atribuyen a la inspección estatal utilizándose idénticos procedimientos y aplicándose las normas legales y reglamentarias que rigen el funcionamiento de ésta última. Asimismo, entre ambos tipos de órganos-estatales y autonómicos- deberá mediar la oportuna cooperación que les llevará a ponerse recíprocamente en conocimiento cualquier información tributaria trascendente, así como a colaborar de forma que se realizará por la inspección estatal cualquier actuación que deba llevarse a cabo fuera de la Comunidad autónoma a requerimiento de ésta última³⁶.

Por último, y respecto al **alcance de las competencias en relación con la revisión en vía administrativa**, que no son objeto de estudio detallado en este trabajo³⁷, solo queremos evidenciar que la Ley de Financiación de 2009 procedió a ampliar las potestades de revisión en vía administrativa de las Comunidades autónomas en relación con los tributos totalmente cedidos³⁸.

35 Sobre el contenido de este precepto en concreto puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.; BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, J.: Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, TOL3.012.298 | Fecha: 12/2012.

36 Art. 58.2 y 3 de la Ley de Financiación de 2009.

37 Sobre esta cuestión en concreto remitimos al reciente trabajo de CORDERO GONZÁLEZ, E., y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: "La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas". Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 13/2011 (Estudio), BIB 2011/959, ya citado.

38 Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Algunas cuestiones sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas", ob., cit., págs. 1993 y 2003 y del mismo autor "La financiación de las Comunidades Autónomas. Notas para un balance", en AA.VV.: (Editor J. E. Varona Alabern), 25 años de Financiación Autonómica, Universidad de Cantabria, 2005, pág. 38.

De esta forma, tras afirmar en su artículo 45 que la titularidad de las competencias de revisión en relación con los tributos cedidos corresponde al Estado, la Ley de Financiación de 2009 precisa en sus artículos 54 y 59 los términos y el alcance en que se produce la delegación de la competencia de la revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de tributos totalmente cedidos; derivado de los términos en los que produce dicha delegación competencial, modifica en su Disposición final tercera la LGT³⁹.

En el marco de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos es obligado plantear si las normas regionales deben limitarse a desarrollar el contenido de la normativa estatal (en particular de la LGT) o bien, podrían entrar en conflicto con lo dispuesto en ésta última

El artículo 54 mencionado, señala los tributos en relación con los cuales se produce la delegación de la competencia revisora que se corresponden con el IP, el ISD, el ITPAJD, los Tributos sobre el Juego, así como el IEDMT y el IVMDH; el artículo 59, por su parte, señala que la competencia se extiende a los procedimientos especiales de revisión regulados en el Capítulo II del título V de la LGT, al recurso de reposición, y a las reclamaciones económico-administrativas. Respecto a éstas últimas, la asunción de esta competencia concreta obedece a dos posibles alternativas que se materializan en las normas de cesión de cada Comunidad autónoma: bien se opta por asumir la competencia en primera o única instancia en función de la cuantía de la reclamación (art. 59.1 c) primer párrafo), o bien por asumir la competencia en única instancia sea cual fuere esa cuantía (art. 59.1 c) segundo párrafo de la Ley de Financiación de 2009).

3. La asunción de competencias normativas por las Comunidades autónomas en los procedimientos de aplicación de los tributos cedidos

Al margen de las competencias administrativas que acabamos de referir y con la justificación de adaptar lo dispuesto en la LGT y su desarrollo reglamentario a cada figura particular y modernizar la gestión tributaria, las Comunidades autónomas han asumido determinadas competencias normativas relacionadas con los procedimientos de aplicación de los tributos totalmente cedidos que afectaron en un primer momento a los Tributos sobre el Juego (Ley Orgánica 3/1996) para ir ampliándose en sucesivas reformas de la Ley de Financiación al ISD, ITPAJD e IVMDH (Ley orgánica 5/2001 y Ley 21/2001) sin que hayan llegado a afectar al IEDMT.

A este respecto la actual Ley de Financiación de 2009 se limita a adaptar su terminología a la LGT de 2003⁴⁰ estableciendo un marco desigual de dichas competencias dependiendo del tributo cedido del que se trate que, en todo caso, deben acotarse en relación con las estatales. De esta forma, y en lo que aquí nos interesa de forma especial, en el marco de la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos es obligado plantear si

39 Se modifican en concreto los artículos 5 y 226 a 229, 239, 241 a 243 de la LGT.

40 Por ejemplo, mientras que la versión anterior hablaba de "gestión y liquidación" el artículo 19.2 de la LOFCA en su actual redacción dispone que las Comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre la regulación de la "gestión" del ISD y del ITPAJD lo que resulta más acorde con el artículo 117 de la LGT. No obstante, esto no se ha corregido en otros artículos de forma que la Ley de Financiación de 2009 sigue utilizando la anterior terminología que alude a la liquidación de forma independiente en sus artículos 48 y 49 lo que, como se ve claramente, denota falta de técnica legislativa.

las normas regionales deben limitarse a desarrollar el contenido de la normativa estatal (en particular de la LGT) o bien, podrían entrar en conflicto con lo dispuesto en ésta última.

Si acudimos para resolver este interrogante a la Ley de Financiación de 2009 o a las Leyes de Cesión de tributos de las distintas Comunidades autónomas aprobadas el 16 de julio de 2010 podemos observar que no hay una repuesta al respecto en cuanto que ni una ni otras aclaran las competencias autonómicas en este campo; es más, y como ya ha sido destacado por la doctrina⁴¹, pueden encontrarse disposiciones en apariencia contradictorias.

Ejemplo de ello es que mientras que el artículo 27 de la Ley de Financiación de 2009 prevé expresamente que los tributos cedidos se regirán por la LGT, las Leyes propias de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la misma, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas dictadas por la Administración del Estado y, *“en los términos de este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo”*, añadiendo que las normas autonómicas se adecuarán en su *“terminología y conceptos”* a la LGT, el artículo 53 de la misma Ley señala el carácter supletorio de las normas estatales, para el caso de que la Comunidad autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que se le atribuyen en los artículos 46 a 52, entre las que están las referidas a la aplicación de los tributos cedidos.

Ambos preceptos, como señala la doctrina nos colocan en la disyuntiva de entender que o bien el artículo 53 es *“una ulterior concreción del artículo 27, lo que significaría que la LGT sólo se aplicaría de forma supletoria en defecto de la normativa procedimental autonómica, cuando se otorguen competencias normativas, que no encontrarían más limitaciones en su aprobación que el deber de adecuar su terminología y conceptos a la LGT”* o, por el contrario, *“que la LGT tiene aplicabilidad directa, de manera que el carácter supletorio habría de predicarse únicamente de las normas estatales relativas a la aplicación de cada tributo en particular, definiéndose de esta forma el campo normativo propio de las Comunidades autónomas en el ámbito procedimental”*.⁴²

En aras a no generar distorsiones en tributos cuya regulación sustancial es de carácter estatal, nos parece más razonable la segunda de las posibilidades aludidas, por la que nos decantamos claramente, en la medida en que la aplicabilidad directa de la LGT⁴³ propicia una regulación común de estos procedimientos en todo el territorio español que nos parece, cuando menos, conveniente⁴⁴.

Aclarado lo anterior, las competencias normativas concretas en cada uno de los procedimientos de aplicación de los tributos pueden resumirse, utilizando el mismo orden que ya establecimos en el epígrafe anterior, de la forma que sigue:

41 Así, CORDERO GONZÁLEZ, E., y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas”. Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 13/2011 (Estudio), BIB 2011/959, cit.

42 Idem.

43 No debemos olvidar que la LGT establece su aplicabilidad a todas las Administraciones Territoriales, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 149.1.1.º, 14.º y 18.º CE que atribuyen al Estado competencia exclusiva sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales, la Hacienda General y las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas.

44 En contra, no faltan opiniones que abogan por facilitar la autonomía de las Comunidades autónomas en los aspectos procedimentales por su carácter accesorio reservando la aplicación de la LGT a lo sustancial (Cfr. PALAO TABOADA, C.: “La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, Revista Española de Derecho Financiero (Civitas), núm. 100. 1998, págs. 536 y ss.).

En relación a las competencias normativas en materia de gestión tributaria de los tributos cedidos el artículo 48.2 de la Ley de Financiación de 2009, relativo al ISD, señala que *“las Comunidades autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación”*⁴⁵. Acto seguido añade, *“no obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto”*⁴⁶.

El artículo 34 de la LISD y el artículo 56 del TR ITPAJD establecen, por su parte, el carácter supletorio de ambas normas estatales en materia de gestión cuando la Comunidad autónoma correspondiente no hubiera entrado a regular este ámbito.

Debemos aclarar, no obstante, que es precisamente la gestión tributaria el ámbito donde las Comunidades autónomas han ejercitado sus competencias normativas con más profusión lo que se justifica, por un lado, en el hecho de que la LGT contemple disposiciones generales necesitadas de ulterior desarrollo y, por otro en el de que muchas disposiciones relacionadas con la gestión tributaria hayan de adaptarse a cada figura tributaria concreta lo que exige una especial labor de las Comunidades autónomas⁴⁷ que, como ya hemos dicho, encuentra un claro límite en la necesaria compatibilidad de estas disposiciones con lo previsto en la LGT⁴⁸.

Es precisamente la gestión tributaria el ámbito donde las Comunidades autónomas han ejercitado sus competencias normativas con más profusión lo que se justifica, por un lado, en el hecho de que la LGT contemple disposiciones generales necesitadas de ulterior desarrollo y, por otro en el de que muchas disposiciones relacionadas con la gestión tributaria hayan de adaptarse a cada figura tributaria concreta

45 No pasa desapercibida la utilización del término “aspectos” en lugar de otros posibles, como “funciones” o “competencias”. Coincidimos con la opinión de C. COLOMER FERRÁNDIZ de que las Comunidades autónomas “podrán regular aspectos de la gestión y liquidación de los tributos cedidos, en la medida en que dichos aspectos no rompan el sentido del procedimiento de gestión y liquidación, tal como se concibe en la Ley General Tributaria. Es decir, podrán hacer uso de su libertad de organización para determinar, por ejemplo, los expedientes de valoración a revisar, los datos a obtener para comprobar las declaraciones, o la orientación de las actuaciones inspectoras pero siempre siguiendo las pautas terminológicas y procedimentales comunes”. (Cfr. La Ley General Tributaria y las Oficinas Liquidadoras, ob.cit., págs. 35 y 36).

46 Límite que se contiene igualmente en el artículo 34.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (en adelante LISD) que establece la obligatoriedad de la autoliquidación en las Comunidades autónomas de Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Illes Balears, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Murcia con la aclaración de que las Comunidades autónomas de Asturias, Baleares se añaden en redacción que se da a este precepto por la Ley 40/2010, de 29 de diciembre.

47 De esta forma las disposiciones autonómicas han entrado a regular, entre otras cuestiones, la emisión de certificados, el reconocimiento de exenciones, la presentación telemática de declaraciones acompañadas, en su caso, la elaboración y el mantenimiento de censos tributarios, la información y asistencia, la tasación pericial contradictoria o el cumplimiento de deberes de información y colaboración, por citar algunos ejemplos que, desde luego no se dan en todas las Comunidades autónomas.

48 Lo que no siempre es así pues podemos encontrar disposiciones autonómicas de dudosa compatibilidad con esta norma. Valga de ejemplo el distinto plazo que contempla la regulación catalana del ISD (Ley 19/2010, de 7 de junio) para el deber de notificación y el cómputo del plazo de resolución de los procedimientos de gestión en este impuesto a los que se aplican los plazos de procedimiento inspector, (mucho más amplios para la Administración), lo que resulta más que dudoso conforme a lo dispuesto en el art. 104.1 de la LGT.

Por su parte, y en lo que se refiere a **las competencias normativas en materia de recaudación** de los tributos cedidos el apartado 3 del artículo 56 de la Ley de Financiación de 2009 señala que *“en lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos a que se refiere este artículo, corresponderá a cada Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado, incluso en el caso de autoliquidaciones que deban presentarse ante la Administración tributaria del Estado”*⁴⁹

El artículo 57.2 de la misma Ley añade que la recaudación tributaria que realicen los servicios de las Comunidades autónomas *“se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado, asumiendo los órganos correspondientes de las Comunidades autónomas las potestades atribuidas de la citada normativa del Estado”*.

En cuanto a **las competencias en materia de inspección** el artículo 58 de la Ley de Financiación de 2009, como dijimos solo establece que en materia de tributos cedidos *“corresponden a las Comunidades autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria”*.

Atendido el contenido de la Ley de Financiación de 2009, resta añadir como broche que las diferentes Leyes de Cesión de Tributos a las distintas Comunidades autónomas que se aprobaron el 16 de julio de 2010, en sus respectivos artículos segundos afirman que *“sin perjuicio de las competencias normativas de la Comunidad autónoma en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, para colaborar a la necesaria homogeneidad de los procedimientos de gestión, liquidación, inspección y recaudación, el Estado, de acuerdo con las Comunidades autónomas, podrá establecer con carácter supletorio los aspectos esenciales que deben configurar estos procedimientos”*. Esto entra en evidente contradicción con los preceptos de la Ley de Financiación de 2009 analizados hasta aquí en los que, como se ha visto, se contempla la aplicación de la normativa legal y reglamentaria del Estado en relación con los procedimientos de recaudación e inspección, regla que en nuestra opinión, y en aras a esa necesaria homogeneidad a la que antes aludíamos, debe prevalecer en todo caso.

Para concluir, y en lo que se refiere al **alcance de las competencias normativas en relación con la revisión en vía administrativa**⁵⁰, solo queremos evidenciar que, como consecuencia de que la Ley de Financiación de 2009 procedió en su artículo 59.1⁵¹ a posibilitar⁵² a las Comunidades autónomas asumir la competencia revisora en

49 Lo que no ha impedido que algunas Comunidades autónomas hayan establecido, supuestos específicos de aplazamiento y fraccionamiento en relación con los tributos cedidos que gestionan, como el ISD como se observa en la Ley 19/2010, de 7 de junio, de Cataluña.

50 Sobre esta cuestión remitimos de nuevo al trabajo de CORDERO GONZÁLEZ, E., y MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “La delegación de competencias de aplicación y revisión de los tributos cedidos en el nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas”. Quincena fiscal, Aranzadi, núm. 13/2011 (Estudio), BIB 2011/959, ya citado.

51 Este precepto dispone que las Comunidades autónomas *“podrán asumir la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en relación con los Tributos e Impuestos a los que se refiere el artículo 54.1 de esta Ley”* (esto es, IP, ITOAJD>, ISD, Tributos sobre el juego, IEDMT y el IVMDH) competencia referida según la letra a) de mismo artículo a los (...) *“procedimientos regulados en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria y normas de desarrollo”*, es decir, a los procedimientos especiales de revisión (que acogen el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho; la Declaración de lesividad de actos anulables, previa a su impugnación en la vía contencioso-administrativa; la Revocación; la Rectificación de errores y la Devolución de ingresos indebidos) b) al recurso de reposición y c) a las reclamaciones económico-administrativas.

52 Este carácter potestativo de la asunción de competencias por parte de las Comunidades autónomas en esta materia se ha criticado por la doctrina como un retroceso respecto a la anterior Ley de Cesión de 2001 que ya contemplaba la asunción de competencias revisoras en relación con los procedimientos especiales de revisión y el recurso de reposición. (Cfr. HUESCA BOADILLA, R.: “El nuevo sistema de revisión económico-administrativa en materia de tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas”, Revista Tributaria de las Oficinas Liquidadoras núm. 24, mayo/junio 2010, pág. 10).

los tributos cedidos tradicionales (tanto en lo que se refiere a los procedimientos especiales de revisión como al recurso de reposición y a las reclamaciones económico-administrativas)⁵³, han sido las Leyes individuales de Cesión de tributos de cada Comunidad autónoma, teniendo en cuenta este precepto y lo previsto en los artículos 19.2 y 20.2 y 3 de la LOFCA, las que han asumido de forma efectiva dichas competencias, en todos los casos, con el alcance y condiciones establecidos en la propia Ley de Financiación de 2009.

En el ejercicio de las competencias, que afectan a los procedimientos especiales de revisión y al recurso de reposición se ha de tener en cuenta que el artículo 20.4 LOFCA como por los apartados 1 y 2 del artículo 59.1 de la Ley de Financiación de 2009 remiten a la LGT y a sus Reglamentos de desarrollo (en este caso el Reglamento General de Revisión en vía administrativa) que resultarán aplicables a todas y por todas las Administraciones, sin perjuicio de que las Comunidades autónomas las complementen con normas propias derivadas de sus competencias de auto organización⁵⁴ que regularán meras particularidades procedimentales u organizativas⁵⁵ y deberán siempre respetar las normas estatales.

En lo que se refiere a la delegación de las competencias relativas a las reclamaciones económico-administrativas se realiza con el alcance y condiciones previstos en la Ley de Financiación de 2009 que en su artículo 59.1 c)⁵⁶ señala que la competencia abarca la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que afecten a los tributos cedidos (excluyendo el recurso de alzada ordinario, del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y del recurso extraordinario para la unificación de doctrina)⁵⁷ si bien la asunción efectiva de la misma no se producirá hasta que se proceda a los *“traspasos de los servicios y funciones adscritos a dicha competencia”*, ejerciéndose mientras por los órganos económico-administrativos estatales que tienen encomendada la competencia.⁵⁸

53 Sobre este tema puede verse MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “El nuevo esquema competencial en materia de revisión administrativa derivado de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Tribuna Fiscal. Revista Financiera y Tributaria*, núm. 234, 2010, págs. 11 y ss.

54 Entre otras cuestiones las Comunidades autónomas podrán determinar los órganos competentes para tramitar y resolver este tipo de procedimientos o para emitir los dictámenes o informes preceptivos en los procedimientos de nulidad de pleno derecho, de declaración de lesividad y de revocación, eso sí, siempre en relación con lo dispuesto en la norma estatal.

55 Así lo entiende E. PÉREZ TORRES respecto al procedimiento de nulidad de pleno derecho, opinión que podemos expandir al resto de los procedimientos especiales de revisión. (Vid. PÉREZ TORRES, E.: “Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad”, en AA.VV. (MARTÍNEZ LAFUENTE (dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, IEF, 2004, pág. 898).

56 Señala este precepto que la competencia en materia de reclamaciones económico administrativas se podrá asumir en los términos siguientes: «c) *Reclamaciones económico-administrativas: procedimiento regulado en la Subsección 1.ª, de la Sección 2.ª y procedimiento regulado en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán optar por asumir la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia, a cuyo efecto serán de aplicación los procedimientos citados en el párrafo anterior. En los supuestos en los que se asuma la competencia en los términos expuestos en el párrafo anterior, el órgano competente de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerá el recurso extraordinario de revisión contra actos firmes de su Administración tributaria y contra resoluciones firmes de sus propios órganos económico-administrativos.*».

57 Consecuencia lógica de que el artículo 20.5 de la LOFCA establece que *“la función unificadora de criterio en los tributos estatales corresponde a la Administración Tributaria del Estado que la ejercerá conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*.

58 De acuerdo con la Disposición transitoria que se incluye en todas las Leyes concretas de Cesión de cada una de las Comunidades autónomas.

4. El Modelo organizativo en la aplicación por las Comunidades Autónomas de los tributos cedidos

Como apuntamos con anterioridad, una vez clarificadas las competencias administrativas objeto de delegación y el alcance de ésta última en los tributos totalmente cedidos, algunas Comunidades autónomas, en el marco de su capacidad de auto organización⁵⁹ han optado⁶⁰ por establecer modelos semejantes al utilizado por el Estado, de forma que confieren a un Ente específico de Derecho Público⁶¹ el ejercicio de las potestades administrativas tributarias referidas a dichos tributos. Como más adelante veremos con detenimiento, estos Entes reciben la denominación de Agencias o Entes de Servicios Tributarios, dependiendo de la Comunidad Autónoma de que se trate.

En la actualidad, cada vez un mayor número de Regiones han optado por este modelo descentralizado de la AEAT, promoviendo organismos independientes específicamente encargados de la aplicación de sus propios tributos y de los tributos totalmente cedidos, que asumen las competencias administrativas que hemos tenido ocasión de analizar en un epígrafe anterior.

Consideramos que esta decisión, llamativa en un contexto como el actual donde se está cuestionando la proliferación de organismos autonómicos (cuando no, el propio modelo territorial) responde a un mal entendido impulso a su autonomía fiscal con el que estamos en desacuerdo⁶² en la medida en que dicha autonomía podría verse igual de reforzada con modelos colaborativos y cooperativos con la Administración estatal⁶³ que evitarían generar estas nuevas estructuras organizativas territoriales.

Y es que, como evidenciamos más detrás, la descentralización de la Administración tributaria no deja de ser una decisión política que se escuda, entre otras razones⁶⁴, en el incremento de la eficacia y la eficiencia en la aplicación de los tributos, en el refuerzo de la responsabilidad fiscal y en un sistema de financiación autonómica que ha

59 Que les reconoce la propia Constitución Española en su artículo 148.1.1.

60 En el ejercicio de una decisión que se enmarca en el campo de la oportunidad política y administrativa que les es propia como señala CALVO ORTEGA, R.: "El futuro de la financiación de las Comunidades Autónomas. Algunas reflexiones", 25 Años de financiación autonómica, ob., cit., pág. 197.

61 Que se conforma en los términos expuestos en Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos dotado de personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía de gestión.

62 Desde un punto de vista distinto al que mantendremos en el texto, tampoco se muestra favorable a la descentralización RUBIO GUERRERO, J.J.: "¿Tiene ventajas una Agencia Tributaria integrada a nivel nacional?. El caso de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en España", (versión provisional), Dialnet-TieneVentajasUnaAgenciaTributariaIntegradaANivelNa-3140434, pdf.

63 En la línea propugnada en la obra, ya clásica conocida como "Libro Blanco" de una Administración tributaria integrada o compartida, con representación de los distintos niveles de gobierno titulares de los recursos recaudados por la misma., (Cfr. MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J. V., y SOLÉ VILANOVA, J.: Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, págs. 53-54, 70, 161-165 y 261-262) que encuentra refuerzo en la opinión de la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002 que insiste en la misma idea señalando que únicamente podría alcanzarse una adecuada coordinación administrativa mediante la creación de una Agencia Tributaria única y compartida, encargada de la gestión de todos los tributos de titularidad estatal, como organismo en el que participan Estado y Autonomías (Cfr. Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pág. 88, que puede consultarse en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros_blanco).

64 Este discurso puede verse en prácticamente todas las Exposiciones de motivos de las Leyes de creación de las Agencias regionales hasta ahora existentes que se mencionan con posterioridad en el texto.

descentralizado la recaudación de determinados tributos, precisamente los que venimos denominando, en base a su nomenclatura legal, tributos cedidos.

No obstante, todos ellos resultan argumentos cuestionables por las razones que expondremos de inmediato.

En primer término, y en lo que se refiere a la mayor eficacia y eficiencia del sistema⁶⁵ aunque es cierto que el menor tamaño de estas organizaciones puede permitir su mayor flexibilidad y agilidad y un mayor control sobre los potenciales ingresos derivados de sus tributos propios, la escasez de recursos que marcan el devenir de las Administraciones públicas en los últimos años, nos hacen dudar de que se dispongan en todos los casos de medios técnicos y humanos en mejores condiciones que la AEAT. Ésta última se presenta como un organismo mucho más consolidado que dispone de personal más especializado y cualificado, de tecnologías más avanzadas y de economías de escala en el ejercicio de las funciones administrativas que fácilmente pueden garantizar mejor esa eficacia y eficiencia en la aplicación de los tributos sean o no cedidos⁶⁶.

En la actualidad, cada vez un mayor número de Regiones han optado por este modelo descentralizado de la AEAT, promoviendo organismos independientes específicamente encargados de la aplicación de sus propios tributos y de los tributos totalmente cedidos, que asumen las competencias administrativas

Nos preocupa a este respecto que el ejercicio de las funciones administrativas ligadas a procesos de aplicación de los tributos puedan desvirtuarse por esta falta de medios técnicos y humanos, infradotación de recursos que redundaría de forma muy negativa en la garantía de los derechos que asisten a los contribuyentes de las Haciendas Regionales y que son los mismos que se pueden esgrimir ante la Hacienda estatal. Desde esta misma perspectiva, la proliferación de Administraciones tributarias favorece poco la necesaria uniformidad de los criterios de aplicación de los tributos, o la centralización de la información tributaria relevante que necesariamente se verá fragmentada. Tampoco cabe descartar un incremento de la presión fiscal a la que se someten los ciudadanos al tener que tratar con distintas Administraciones que han derivado hacia éstos últimos gran parte de los deberes formales que se generan en la aplicación de los tributos.

En segundo término, desde el refuerzo de la responsabilidad fiscal se argumenta que las Administraciones regionales resultan más cercanas a los ciudadanos lo que, por un lado, puede incidir en una mayor transparencia y, por otro, permitir un mejor conocimiento y familiaridad con un entorno más cercano que favorezca el incremento del nivel de cumplimiento fiscal de los contribuyentes.

65 Justificación recurrente que también en su momento sirvió para crear la AEAT que, como señala A. PITA tiene como fines y objetivos la *"aplicación eficaz del sistema tributario mediante el procedimiento de gestión en sentido amplio y minimización de los costes indirectos"* en PITA GRANDAL, A.M.: "La Agencia Estatal de Administración tributaria", REDF (Civitas), núm. 71, 1991, pág. 371.

66 Además de otro tipo de ventajas que ya se pusieron de manifiesto por Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, y que tienen plena vigencia, como son la capacidad de percibir los problemas aplicativos que suscita cada uno de los impuestos que forman parte del conjunto del sistema tributario o las derivadas de que dicho sistema proporcionaría al ciudadano, que sólo tendría que relacionarse con una Administración tributaria (Vid. ob., cit., págs. 88 y 89).

No obstante, no nos parecen retos inalcanzables en un modelo centralizado como el de la AEAT si se da el protagonismo debido a la corresponsabilidad fiscal entre las Autonomías y el Estado. Por otro lado, y si bien es cierto que la falta de transparencia en relación al gasto público resulta una de las grandes carencias de la Administración Estatal⁶⁷, creemos que este problema no mejora en la Administración autonómica donde existe igual o mayor desconocimiento, si cabe, por parte de los ciudadanos de los servicios públicos que se financian con los ingresos tributarios lo que no redundará, precisamente, en un mayor grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales que tienen como contribuyentes de la Hacienda regional.

El último argumento aludido obliga a diferenciar entre autonomía fiscal y descentralización de la Administración tributaria⁶⁸ en la medida en que no son realidades equiparables.

Dicho de otra forma, no vemos inconveniente alguno para utilizar modelos de Administración tributaria central, como el que representa la AEAT en un sistema territorial descentralizado en el que las Regiones, como ocurre en nuestro caso, tienen altas cotas de autonomía fiscal; antes al contrario, nos parece mucho más adecuado incrementar los mecanismos de colaboración y coordinación entre las Administraciones central y autonómica, que ya se contemplan en la Ley de Financiación de 2009⁶⁹ a partir de un modelo de descentralización organizativa del Ente estatal debidamente vertebrado con las Regiones, que fragmentar, como está ocurriendo, la Administración tributaria a partir de la creación de organismos autonómicos que difícilmente alcanzarán en breve plazo la dimensión y la experiencia de las que dispone la AEAT.

67 En este sentido puede verse RUIBAL PEREIRA, M.L.: "Experiencia internacional de reorganización de las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal", Revista Crónica tributaria, núm. 134/2010, pág. 175.

68 En Europa hay modelos de sobra que impiden identificar ambas realidades. Así por ejemplo, en países federales como Alemania, mientras que los Gobiernos regionales apenas tienen autonomía fiscal, se opta por un modelo de Administración tributaria totalmente descentralizada; otros países como Bélgica, Noruega, Suecia o Dinamarca gozan de una elevada autonomía fiscal y sin embargo, organizan su gestión y recaudación tributaria a nivel central (Para un mayor abundamiento sobre estos modelos y otros posibles puede verse MARTÍNEZ LÓPEZ, D.: "Las Agencias tributarias autonómicas: una visión panorámica", Revista da Escola Galega de Administración Pública, Vol. 1, núm. 2, 2006, págs. 109 y ss).

69 Que también se contemplaban en la Ley de Cesión 21/2001, entre los que destacan el intercambio de información entre Administraciones, la elaboración de Planes conjuntos de Inspección o cooperaciones específicas para garantizar la correcta aplicación de determinados tributos. A tal efecto, la Ley de Financiación de 2009 refuerza estos mecanismos introduciendo modificaciones en la regulación de los órganos encargados de velar por la coordinación de la gestión tributaria como el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria buscando, sin lugar a dudas, una actuación más efectiva en materia de cooperación y colaboración que no se limite al papel.

En todo caso, y pese a la opinión expuesta, lo cierto es que este modelo de descentralización de la Administración tributaria ha sido adoptado hasta la fecha por las siguientes Comunidades autónomas⁷⁰: Andalucía⁷¹, el Principado de Asturias⁷², Cantabria⁷³, Cataluña⁷⁴, Galicia⁷⁵, Islas Baleares⁷⁶ y la Región de Murcia.⁷⁷

En todos los supuestos, salvo en el del Principado de Asturias, el modelo escogido por los Entes regionales es el de la creación de Agencias tributarias que, como tuvimos ocasión de señalar, se ajustan en su naturaleza jurídica a lo previsto en la **Ley 28/2006, de 18 de julio de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos**⁷⁸, que institucionaliza este nuevo modelo de Ente público- normalmente adscrito a la Consejería o Departamento de Hacienda o equivalente- al que se encomienda la aplicación de los tributos propios, y en lo que nos interesa especialmente, por delegación del Estado, de los tributos totalmente cedidos.

Solamente el organismo asturiano se aparta de esta nomenclatura, de forma que no responde a la terminología más habitual de Agencia tributaria sino al de Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias. Esto se explica en parte por la fecha en el que el mismo generado, bastante anterior al resto⁷⁹ y también a la propia **Ley 28/2006, de 18 de julio** mencionada, ya que se crea mediante la **Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Principado de Asturias de 2003**; no obstante, en lo que resulta sustancial, la naturaleza jurídica del organismo es parangonable con los de las restantes Autonomías que si adoptan forma de Agencia.

De cualquier forma, la creación de todos estos organismos solo puede responder la aspiración por parte de las Administraciones autonómicas, del todo punto legítima, de contar con una organización administrativa capaz

70 Nos ceñiremos a las de Régimen común.

71 Cfr. En este caso concreto en la **Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales** (BOJA 255, de 31 de diciembre de 2007) que da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 181.2 del Estatuto de autonomía que preveía la creación de este organismo cuya constitución y puesta en funcionamiento tiene lugar en los términos que dispone su Estatuto, aprobado mediante el **Decreto 324/2009 de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía**.

72 Cfr. el artículo 10 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003 (BOPA de 31 de diciembre de 2002).

73 Cfr., la Ley de Cantabria 4/2008, de 24 de noviembre, por la que se crea la Agencia Cántabra de Administración Tributaria (ACAT), cuya constitución efectiva y puesta en funcionamiento se efectúa a través del Decreto 125/2008, de 26 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento de Organización y Funcionamiento de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria.

74 Conforme a lo previsto en el art. 204 del Estatuto de autonomía y las Disposiciones adicionales 7 a 12 y la final 2ª y la **Ley 7/2007**, de 17 de julio, de la Agencia Tributaria de Cataluña (DOGC núm. 4931, de 23 de julio de 2007) y el **Decreto 279/2007**, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Agencia Tributaria de Cataluña (DOGC núm. 5037, de 28 de diciembre de 2007).

75 La Agencia tributaria gallega es de reciente creación en el Decreto 202/2012, de 18 de octubre, por el que se crea la Agencia Tributaria de Galicia (ATRIGA) y se aprueba su Estatuto (DOG núm. 201, de 22 de octubre de 2012).

76 La creación de la Agencia balear (ATIB) mediante Ley se prevé en el artículo 133 del Estatuto de autonomía de las Illes Balears, en su redacción por Ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero; la efectividad de este mandato se concreta en la **Ley 3/2008, de 13 de abril de creación y regulación de la Agencia Tributaria de las Illes Balears** (ATIB) (BOIB núm. 56, de 24 de abril de 2008).

77 La Agencia Tributaria de la Región de Murcia es la más reciente de todas y ha sido creada mediante Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional (B.O.R.M de 28 de enero de 2013).

78 BOE de 19 julio de 2006. Entrada en vigor de 20 julio 2006.

79 Con la salvedad de que en la Comunidad de Murcia, si bien es cierto que crea su Agencia tributaria a finales de 2012, desde 1996 funcionaba un organismo autónomo creado por la Ley 8/1996, de 3 de diciembre, se procedió a la creación del Organismo Autónomo Agencia Regional de Recaudación al que se atribuyen las funciones inherentes a la gestión recaudatoria.

de afrontar su responsabilidad fiscal con éxito, entendido éste último en términos de eficacia y eficiencia en la aplicación de sus tributos propios y cedidos y de satisfacción a los contribuyentes; no obstante, y como ya expusimos, esta misma finalidad puede alcanzarse, incluso con más éxito, desde un modelo estatal descentralizado.

Ello impondrá una actuación de calidad, plenamente sujeta a Derecho que exigirá la exquisita observancia de los principios y derechos constitucionales y el respeto escrupuloso a los derechos y garantías de los obligados tributarios, más en un ámbito como el de la aplicación de los tributos que acoge procedimientos de gestión, inspección o recaudación muy especializados y de especial complejidad, en los que la actuación de la Administración deberá ser especialmente escrupulosa.

Y si ese requerimiento ha de ser generalizado en todos los procedimientos de aplicación de los tributos, más si cabe, en el desarrollo de la actuación inspectora, de dificultad evidente, que puede llegar a tener una incidencia patrimonial en los obligados tributarios que va mucho más allá del estricto pago de la obligación, para cuyo ejercicio la Inspección está investida de una especial autoridad y de importantes poderes administrativos⁸⁰. Precisamente estas prerrogativas conllevan un cumplimiento riguroso de los límites necesarios a la actuación inspectora⁸¹ entre los que ésta, y no es poco trascendente, que la labor se realice por funcionarios capacitados y competentes en la función inspectora (de hecho, el artículo 169 del RGIT establece la necesidad de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo por órganos con competencia específica: funcionarios que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo de los órganos inspectores, sin perjuicio de que las actuaciones preparatorias o complementarias se lleven a cabo por otros empleados públicos). A ello se añade la necesidad imperiosa de que se sigan escrupulosamente las fases del procedimiento inspector, y la atribución de competencias dentro del mismo a los distintos órganos inspectores, como única salvaguardia a que no se conculca cualquier derecho o garantía que el contribuyente tenga reconocido

Lo importante en todo caso es que logren cumplir su cometido con éxito y dentro de la finalidad última a la que responden en pro de los contribuyentes que es a quienes sirven en última instancia⁸² y a los que deberían

80 Sobre este tema puede verse PONT MESTRE, M.: Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria, Marcial Pons, 2006 y, más actual, el reciente trabajo de CALVO VÉRGEZ, J.: Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas, Ed. Aranzadi, 2013.

81 El primero de ellos que el procedimiento inspector se inicie a través de cualquiera de las tres formas que se regula en la LGT de 2003 por la que iniciarse de oficio: en primer lugar, conforme a un Plan previo. Dentro de dicho Plan cobra especial protagonismo el llamado Plan de Control Tributario, regulado en el art. 116 de la LGT; en segundo lugar, como consecuencia de una orden superior escrita y motivada (que puede ser, a su vez, consecuencia de dicho Plan de Control) y, finalmente, coincidimos con CALVO VÉRGEZ en que debe admitirse la propia iniciativa de los actuarios en atención a criterios de eficacia y de oportunidad, tal y como dispuso en su día el art. 18 del antiguo RGIT de 1986, si bien en este caso resultará necesaria la autorización del Inspector-Jefe. En definitiva, coincidimos con el autor mencionado en que debe reconocerse a los inspectores un margen de actuación si bien acomodado a los criterios de eficacia y oportunidad (CALVO VÉRGEZ, J.: Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas, ob., cit., pág. 45).

82 Para algunas autonomías esto parece estar más que claro. Nos parece un ejemplo a seguir el especial esfuerzo que ha realizado la Agencia tributaria de Cataluña a tal respecto aprobando una Carta de derechos de los Contribuyentes a la que se da publicidad expresa en la **Resolución ECF/2627/2009**, de 13 de julio, por la que se aprueba y se da publicidad a la Carta de derechos de los contribuyentes (DOGC núm. 5474, de 30 de septiembre de 2009). Este documento se articula en cuatro grandes bloques: primero, un decálogo de intenciones destinadas a mejorar los servicios para los contribuyentes; segundo, la delimitación de los derechos de la ciudadanía, reforzando de manera sistemática desde una perspectiva general y específica, detallando, mediante un anexo, la normativa en la que se regulan; tercero enumera los servicios que se prestan a los contribuyentes con el fin de facilitar las tareas de relación con la Administración, y cuarto, una relación de compromisos de calidad que pretende ofrecer mejores servicios a la ciudadanía. Lo mismo puede decirse de Baleares en la que encontramos un documento similar (Acuerdo del Consejo General de la Agencia Tributaria de las Illes Balears de 28 de abril de 2011 de aprobación de la Carta de derechos de los contribuyentes de la ATIB publicado en el BOIB de 11 de junio de 2011).

trasladar esquemas de colaboración y confianza que les animen al cumplimiento voluntario (y convencido) de sus obligaciones fiscales⁸³.

Para ello, cualquier esfuerzo autonómico estará justificado siendo esencial la dotación de los recursos materiales y humanos precisos para que el servicio se preste al menos en igualdad de condiciones que el que lleva a cabo la AEAT lo que en un contexto lleno de restricciones en materia de gasto público- sobre todo en el ámbito autonómico- nos parece bastante improbable; sin esta premisa, la creación de este tipo de organismos territoriales no estará justificada en absoluto y solo servirá para generar duplicidades y cargas a los contribuyentes que, en este caso concreto, deberían ser los auténticos beneficiados de la creación de estas estructuras autonómicas.

5. Las Agencias autonómicas: organización y atribución de competencias en el marco de la actuación inspectora

Centramos ahora nuestra atención en el régimen jurídico de estos Entes tributarios autonómicos, así como en la actividad regulatoria llevada a cabo por los mismos en desarrollo de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, poniendo nuestra atención en lo que se refiere al procedimiento inspector relativo a los tributos cedidos por delegación del Estado. Utilizaremos en nuestro análisis un criterio cronológico sin que, como veremos de inmediato, la antigüedad del órgano determine en ningún caso el esfuerzo regulatorio llevado a cabo por parte de la Comunidad autónoma.

5.1. El Ente público de Servicios tributarios asturiano

Llama la atención que el Principado es la primera Comunidad autónoma que opta por este modelo de descentralización territorial de la Administración tributaria en el año 2003, mucho antes que el resto de las Comunidades autónomas que han utilizado este esquema con bastante posterioridad a esta fecha. Por lo tanto no es exagerado comenzar señalando que se trata de la Comunidad autónoma que tiene un mayor bagaje en el funcionamiento de un organismo territorial cuya regulación se establece en el artículo 10 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos de 2003⁸⁴; por ello, como veremos con posterioridad, resulta sorprendente la escasez de normativa autonómica propia en la regulación de algunos aspectos sustanciales que afectan a la aplicación de los tributos, y muy particularmente, al ejercicio de la función inspectora.

Entrando en la norma mencionada que regula este organismo, establece en su Exposición de motivos que la creación de este Ente Público constituye la culminación legislativa del proceso de modernización de la Administración tributaria autonómica y que, en consecuencia, ha de redundar en beneficio no sólo de la Administración regional, sino también en la de las Entidades locales cuya gestión tributaria viene siendo desarrollada por aquélla. Se configura así, un sistema integrado de funciones tributarias que se adecúa a un entorno cada vez más complejo y en continuo proceso de transformación, posibilitando con ello una gestión más eficiente y transparente de los recursos públicos, así como un mejor y más cercano servicio a los ciudadanos. Como vemos, se esgrimen las razones que se han repetido en la creación de este mismo tipo de organismos por otras Comunidades autónomas:

83 Vid. CASADO OLLERO, G.: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", Hacienda Pública Española, núm. 68, 1981, pág. 170.

84 BOPA de 31 de diciembre de 2002.

eficiencia, eficacia, transparencia y servicio cercano al ciudadano que, en nuestra opinión, no deben quedar únicamente en el papel⁸⁵.

Pues bien en el número 1 del artículo 10 mencionado, se concibe el Ente público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias como un ente *"dotado de personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, con patrimonio y tesorería propios y autonomía de gestión para el cumplimiento de sus fines, adscrito a la Consejería competente en materia tributaria"* lo que, como ya evidenciamos responde a la actual configuración que se da a las Agencias Estatales- y por su influencia a las autonómicas- en la Ley 28/2006, de 18 de julio.

De las competencias cuyo ejercicio corresponde a este organismo, y que se determinan en el apartado uno, punto 2 del mismo precepto⁸⁶, nos interesa destacar la que se contiene en la letra b) que señala que el Ente Público de Servicios Tributarios resulta competente para el ejercicio de *"la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos cedidos por el Estado, de acuerdo con la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión"*⁸⁷,

Por su parte, en el apartado dos, punto 3 del mismo artículo⁸⁸ se concreta que *"en el desarrollo de las funciones de aplicación de los tributos y en el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias actuará de conformidad con el sistema de fuentes del ordenamiento tributario a que se refieren los artículos 5.3 y 7 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y según lo previsto a estos efectos en el Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias. Adicionalmente, en el ámbito de los tributos que hayan sido cedidos por el Estado, se regirá de acuerdo con lo previsto en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión así como por las normas aprobadas por la Comunidad Autónoma a tal efecto (...).*

*En el ejercicio de las funciones de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión relacionadas con aquellos tributos que hayan sido cedidos por el Estado, se regirá de acuerdo con lo previsto en la ley que fije el alcance y condición de la cesión (...)"*⁸⁹

85 De hecho, se insiste en idénticos objetivos, incluso desarrollándolos, en la Memoria de objetivos de Organismos y Entes públicos cuya normativa específica confiere carácter limitativo a los créditos de su presupuesto de gastos, Presupuestos Generales del Principado de Asturias para 2013, Tomo II, pág. 206 (Puede consultarse en la web <http://tematico.asturias.es/presupuestos/2013/Presupuestos/TOMO%20II/02.pdf>[Consultado el 20 de agosto]).

86 Este punto 2 del apartado uno del artículo 10 ha sido redactado por número uno del artículo 40 de la Ley 3/2012 del Principado de Asturias, 28 diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 (B.O.P.A de 29 diciembre de 2013).

87 Conforme a la redacción dada por la Ley 3/2012 citada, el apartado 2 del art. 10 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, las restantes competencias que se atribuyen a este organismos son las que siguen:

- a) *La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos propios y demás ingresos de derecho público del Principado de Asturias cuya competencia tenga atribuida la Consejería competente en materia de hacienda, salvo que expresamente se hubiera atribuido a otro órgano de la Administración del Principado de Asturias.*
- c) *La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos locales cuya competencia le haya sido delegada por las corporaciones locales.*
- d) *El ejercicio de la potestad sancionadora en relación con los tributos cuya aplicación corresponda al Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias.*
- e) *Cualesquiera otras competencias que pudieran serle atribuidas."*

88 En la redacción actual de la Ley 3/2012, del Principado de Asturias ya citada.

89 Este punto 3 del apartado dos del artículo 10 redactado por número dos del artículo 40 de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, 28 diciembre, de Presupuestos Generales para 2013 ya citada.

A tal efecto, la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión en su artículo 2.1 reconoce que *“el alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias son los establecidos en 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 y se modifican determinadas normas tributarias (...)”*⁹⁰

Dichas funciones abarcan la gestión⁹¹, inspección, recaudación y revisión de dichos tributos que se llevará a cabo mediante los procedimientos establecidos en la normativa estatal, LGT y normativa reglamentaria de desarrollo de ésta última, a salvo de los *“aspectos”* que en materia de gestión puedan regularse en cada figura concreta por el Principado⁹².

Desde el punto de vista orgánico, la estructura del Ente público presenta, como ocurre en la AEAT y en el resto de las Agencias autonómicas, órganos de gobierno y órganos de gestión. Entre los primeros estarían el Presidente, el Vicepresidente y el Consejo Rector cuyas características, competencias y funciones se recogen en el **Decreto 38/2005, de 12 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias**⁹³ y se han ido perfilando, en distintas Resoluciones⁹⁴. Por su parte, el máximo órgano ejecutivo es el Director de cada Agencia que ejerce la dirección y gestión ordinaria de la misma.

En lo que se refiere a los órganos de gestión, la misma norma estructura los mismos en diferentes Áreas y Departamentos que actualmente componen la estructura orgánica de Servicios Tributarios del Principado de Asturias.

90 Como se refleja en las correspondientes Leyes de Cesión de tributos a las distintas Comunidades autónomas y, en particular, en el artículo 1 de la Ley 19/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 17 de julio) el Principado asume el ejercicio de competencias administrativas en los tributos totalmente cedidos, en concreto: el impuesto sobre el Patrimonio (IP), el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y las tasas sobre el juego. Debe puntualizarse que aunque cabría esta posibilidad, no se ha asumido la gestión efectiva del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, por lo que es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria quien se encarga de gestionar los mismos, transfiriendo los ingresos obtenidos por esta vía son transferidos al Principado de Asturias mediante liquidaciones mensuales

91 La redacción del precepto, pese a incorporarse en 2012, adolece de su falta de adecuación a la LGT (como también ocurre con la Ley de Financiación de 2009), en cuanto que da un tratamiento diferenciado a la liquidación que, actualmente, se abarca en la gestión tributaria.

92 Por ejemplo, los modelos de declaración- liquidación en los tributos cedidos que se regulan por la Resolución de 4 de abril de 2011, de la Consejería de Economía (BOPA de 6 de mayo de 2011), o el procedimiento para la presentación y pago telemáticos de tributos y otros ingresos de derecho público no tributarios y se regula la colaboración social en la gestión tributaria que se regula en la Resolución de 20 de mayo de 2010 (BOPA de 3 de junio).

93 Decreto 38/2005, de 12 de mayo (BOPA de 19 de mayo de 2005 (modificado mediante Decreto 35/2006, de 19 de abril).

94 Vid. Resolución de 11 de mayo de 2006 (BOPA de 11 de mayo de 2006) y Resolución de 8 de octubre de 2012, del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias por la que se delega el ejercicio de determinadas competencias en diversos órganos (BOPA de 20 de octubre de 2012).

No alcanzamos a entender el motivo de que, a fecha de hoy, y nos consta fehacientemente, puedan existir documentos de la inspección tributaria autonómica, incluso actas de inspección, en los que el actuario firma en condición de subinspector cuando esta categoría no existe como tal

La estructura orgánica reseñada⁹⁵ obedece a una distribución por Áreas funcionales⁹⁶ (atención al ciudadano, gestión tributaria, recaudación e inspección) que se vinculan a los procedimientos tributarios y de apoyo a las anteriores (servicios generales y tecnología de la información) de las que dependen los correspondientes Departamentos.

A la vista de esta distribución funcional, se echa de menos una mayor actividad regulatoria, bien de la Consejería competente, bien del propio Consejo Rector (como órgano de gobierno del Ente) en

algo que sería muy conveniente como es la atribución de funciones concretas a las Áreas o Departamentos que permitirían conocer con transparencia y claridad sus cometidos reales, lo que siempre redundaría en una mayor seguridad jurídica de los contribuyentes. A mayor abundamiento nos gustaría resaltar que la estructura que configura el Decreto 38/2005 mencionado, en su artículo 31, se limita a señalar las Áreas existentes y sus funciones genéricas, ya reseñadas, sin que la ulterior división en Departamentos así como la atribución de funciones a los mismos aparezca reflejada en ningún tipo de normativa reglamentaria (Orden o Resolución), mas allá de RPT o el organigrama que se ofrece en la Web del organismo lo que, cuando menos resulta un tanto irregular.

Prácticamente todas las Comunidades autónomas que han optado por el modelo de una Agencia tributaria propia han sido mucho más activas a este respecto, aprobando la normativa propia correspondiente y poniéndola a disposición de los contribuyentes autonómicos a través de los cauces de publicidad correspondientes e incluso utilizando para su mayor difusión la página web de la Agencia tributaria autonómica de que se trate.

Llegados a este punto, de entre todas estas Áreas a las que se atribuye el ejercicio de las competencias administrativas en materia aplicación de los tributos cedidos delegadas por el Estado, nos vamos a detener especialmente en la de Inspección tributaria a la que se atribuyen las funciones en materia de inspección en los tributos cedidos que, por su trascendencia, imponen velar por la plena observancia de la normativa vigente, como única garantía para el contribuyente.

5.1.1. La función inspectora

A tenor de lo dispuesto en el Decreto 38/2005, y que se corrobora y amplía en las Memorias del propio organismo⁹⁷, el Área de inspección, que es la que nos preocupa especialmente, tiene encomendadas las funciones en materia de inspección y detección del fraude fiscal respecto de los tributos propios, cedidos y demás ingresos de derecho público del Principado, así como de aquellos tributos cuya gestión le haya sido delegada al Principado de Asturias. También corresponde a esta Área la elaboración del subplán de Inspección del Plan de Control Tributario.

95 Este organigrama está en la web de este organismo (<https://www.tributasenasturias.es/>)

96 En el artículo 31 del Decreto 38/2005, de 12 de mayo, ya citado.

97 La última disponible en la web de este organismo (<https://www.tributasenasturias.es/>) es la del año 2010.

Llama la atención al acercarnos al análisis detenido de este Área de inspección que el Principado no haya sentido la necesidad de desarrollar el contenido de este Decreto 38/2005, como si lo ha hecho en otras Áreas⁹⁸, por lo que no cabe otra cosa que entender que en materia organizativa, de atribución y ejercicio de competencias resulta aplicable la normativa estatal.

A tal efecto recordamos que el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009, en el ejercicio de las funciones inspectoras atribuidas a los órganos autonómicos en materia de tributos cedidos (con reenvío al 141 de la LGT) reconoce que se aplican *"las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria"*

Respecto a la estructura organizativa del Área de inspección conocemos a través de su propia Web que tiene dos Departamentos, uno de planificación y otro de control, sin que exista una normativa específica que lo avale. La última Relación de Puestos de Trabajo (en adelante RPT) del Ente autonómico publicada en 2009⁹⁹ arroja de facto algo más de luz sobre la composición del Área de inspección que se ajusta a los dos Departamentos expuestos, si bien, quisiéramos insistir que la RPT no es el lugar para establecer la estructura orgánica de dicho Área¹⁰⁰.

Ni que decir tiene que se desconocen las funciones concretas que se atribuyen a estos Departamentos que, como dijimos, no se establecen ni en la Ley de acompañamiento ni en el Decreto 30/2005 que la desarrolla, lo que no redunda precisamente en el principio de seguridad jurídica que ha de estar presente en cualquier actuación de la Administración, y mucho más relacionada con la inspección tributaria.

En concreto, y conforme a las RPTs de 2008 y 2009¹⁰¹ el Área de inspección parece componerse de un Jefe de Área, Inspectores y Agentes tributarios. El Departamento de Control, a su vez, se configura con un Jefe de Departamento, Agentes tributarios y Jefe de unidad de control; el Departamento de planificación, por su parte, se compone del Jefe de Departamento y Agentes tributarios.

Queremos hacer notar expresamente que en ningún caso encontramos la figura del subinspector que si aparecía, en anteriores las RPTs como la de 2005¹⁰² como uno de los componentes de dichos Departamentos, en concreto, del Departamento de Planificación. Esta figura, insistimos, ha desaparecido en las RPTs posteriores.

98 Vr. gr. en la Resolución de 22 de septiembre de 2009, de la Consejería de Economía y Hacienda, sobre la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas (BOPA núm. 248 de 26 de octubre de 2009) introduce novedades en esta materia que afectan a la estructura organizativa de la administración tributaria encargada de esta fase de la aplicación de los tributos.

99 Vid. Acuerdo de 18 de marzo de 2009, del Consejo de Gobierno por el que se aprueba la modificación parcial de la relación de Puestos de Trabajo del personal funcionario de la Administración del Principado de Asturias y organismos y Entes Públicos (B.O.P.A de 21 de marzo de 2009) y en la misma línea, el anterior Acuerdo de 15 de mayo de 2008, del Consejo de Gobierno por el que se aprueba la modificación parcial de la relación de Puestos de Trabajo del personal funcionario de la Administración del Principado de Asturias y organismos y Entes Públicos (B.O.P.A de 13 de mayo de 2008)

100 Tampoco en los Decretos de la Consejería de Hacienda que aprueban su estructura orgánica se establece nada más allá a este respecto que se trata de un Ente adscrito (Cfr. vr. gr. Decreto 72/2012, de 14 de junio, por el que se establece la estructura orgánica básica de la Consejería de Hacienda y Sector Público, en concreto artículo 1.2).

101 BOPA de 16 de mayo de 2008 y de 21 de marzo de 2009.

102 BOPA de 9 de junio de 2005.

Por ello, no alcanzamos a entender el motivo de que, a fecha de hoy, y nos consta fehacientemente, puedan existir documentos de la inspección tributaria autonómica, incluso actas de inspección, en los que el actuario firma en condición de subinspector cuando esta categoría no existe como tal. Cuando menos resulta difícilmente explicable, y hasta irregular, sobre todo desde el punto de vista de la seguridad jurídica del contribuyente.

También hemos encontrado en la Resolución de 16 de octubre de 2009, de la Consejería de Administraciones Públicas y Portavoz del Gobierno, por la que se convoca concurso de méritos para la provisión de puestos de trabajo de la Administración del Principado de Asturias, sus organismos y entes públicos¹⁰³, en lo que se refiere al Ente público de Servicios tributarios del Principado, la descripción del puesto de trabajo de los inspectores-no subinspectores, que no los hay- adscritos al Área de Inspección, a los que se atribuye, citamos textualmente, *"desarrollo de actuaciones inspectoras en sus vertientes de regularización tributaria e instrucción de expedientes sancionadores de naturaleza tributaria, obtención de información, valoración de actividades, y bienes. Elaboración de Actas de inspección con las propuestas de liquidación correspondientes, diligencias, comunicaciones e informes y aquellas otras de información y gestión tributaria propias de la inspección tributaria"* (BOPA de 23 de octubre de 2009, págs. 67 a 69).

Tal descripción del puesto de trabajo, y la composición de los Departamentos que se deriva de las RPTs antes expuestas, nos llevan a concluir que el grueso del desarrollo de las actuaciones inspectoras se debe llevar a cabo, preferentemente, por Inspectores de la Hacienda autonómica.

En materia del ejercicio de competencias en el procedimiento inspector como ya señalamos, resultan de aplicación las disposiciones estatales atinentes a estas materias, la LGT, y muy particularmente, 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 (en adelante RGIT), así como otra normativa estatal relevante al respecto conforme a lo previsto en el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009¹⁰⁴, ya referido.

En este caso, además, y a falta de legislación autonómica específica que, sin duda, redundaría en una mayor transparencia y claridad en el ejercicio de la función inspectora (en lo que se refiere a la atribución de funciones y competencias), cabe entender que, conforme a lo antes expuesto, resulta de aplicación la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria¹⁰⁵ en lo no regulado por la Comunidad autónoma, en cuanto que es la normativa estatal existente al respecto¹⁰⁶ por las razones que expondremos con posterioridad, en cuanto que esta cuestión afecta a otras Comunidades autónomas.

103 BOPA de 23 de octubre de 2009.

104 A la misma conclusión aboca el artículo 10.2 de la Ley de Acompañamiento cuando al regular el régimen jurídico del Ente Público de los Servicios Tributarios Asturianos, señala que:

"1. El Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias se regirá por lo dispuesto en la presente ley, en sus normas de desarrollo y supletoriamente por lo que disponga la legislación del Principado de Asturias o, en su caso, la normativa estatal".

105 Las numerosas modificaciones de esta norma, a través de Resoluciones posteriores, hacen conveniente consultar la versión consolidada disponible en el BOE cuya última actualización es de marzo de 2013 y que puede verse en <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-7179&p=20130315&tn=0>

106 Entendiendo que la AEAT tiene la potestad reglamentaria necesaria para desarrollar estos aspectos en relación con los fines a realizar. (LOFAGE, artículo 42).

5.2. La Agencia Tributaria de Cataluña

La Agencia Tributaria de Cataluña se configura en la Ley 7/2207, de 17 de julio¹⁰⁷, como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 204 de la Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, que dispone la creación de este Ente público autonómico que se configura como un ente con personalidad jurídica propia y con plena capacidad y atribuciones para organizar y ejercer las funciones que se le encomienden¹⁰⁸, en este caso con forma de Agencia.

De entre las mismas, que se determinan en el artículo 2 1 a) de la Ley mencionada y que se corresponden con *“gestionar, liquidar, inspeccionar y recaudar los tributos propios de la Generalidad y los tributos estatales cedidos totalmente a la Generalidad, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 204 del Estatuto de autonomía de Cataluña”,* que se llevará a cabo ateniéndose, entre otros, a los siguientes principios y reglas de actuación: *a) Legalidad, objetividad, eficacia y generalidad en la aplicación de los tributos, con pleno respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos y b) desconcentración de actuaciones*”¹⁰⁹.

Por su parte, en el artículo 5, apartados 2 y 3 de la misma norma se concreta que *“las funciones de aplicación de los tributos y la potestad sancionadora atribuidas a la Agencia se rigen por la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, las normas dictadas por la Generalidad en ejercicio de su competencia en materia tributaria y las disposiciones en materia de procedimiento administrativo aplicables al ámbito de la Administración de la Generalidad.*

3. La Agencia, en cuanto a las funciones que implican ejercer potestades públicas, se rige por la normativa reguladora del procedimiento administrativo en el ámbito de la Generalidad”.

Desde el punto de vista orgánico, la estructura del Ente público presenta, como ocurre en la AEAT y en el resto de las Agencias autonómicas, órganos de gobierno y órganos de gestión. Entre los primeros, conforme a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley estarían el Presidente, la Junta de Gobierno, el Director y el Comité Ejecutivo, cuyas características, competencias y funciones se recogen en el Título II del Decreto 279/2007, de 24 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de la Agencia tributaria de Cataluña¹¹⁰.

En lo que se refiere a su estructura, el artículo 11 de la Ley 7/2007, establece que la Agencia Tributaria de Cataluña se organiza en Servicios centrales y Servicios territoriales. Los primeros se dividen en Áreas en función de los distintos ámbitos de actuación y al frente de cada área hay un jefe cuyo rango que se determina en el artículo 6 del Reglamento en casi la totalidad de los casos es el de Subdirector general. Al frente de los Servicios territoriales hay Delegados territoriales, con idéntica categoría.

107 BOE de 10 de agosto de 2007.

108 La voluntad de crear la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro del marco de su capacidad de auto organización, se descubre en el Decreto 18/2005, de 8 de febrero, de creación del Programa para la reforma de la Administración Tributaria de Cataluña, norma que tuvo como finalidad dar impulso y proponer un nuevo modelo de Administración tributaria.

109 Vid. artículo 3 de la Ley 7/2007, mencionada.

110 DOGC núm. 5037, de 28 de diciembre de 2007.

La Ley en el artículo 11. 2 y el Reglamento en el artículo 6.3 señalan que la estructura y organización de la Agencia, con el objetivo de atender las funciones que tiene atribuidas deben determinarse, por orden del Consejero/a de Economía y Finanzas.

En concreto, la Orden de 24 de diciembre de 2007¹¹¹, de la misma fecha que el Reglamento, desarrolla dicha estructura orgánica que obedece a una distribución en Servicios Centrales y territoriales propia de las Comunidades autónomas que tienen varias provincias; los primeros se dividen en áreas funcionales (de Estrategia y Relaciones externas, de Aplicación de los tributos y procedimientos, de Estudios y Asistencias, de Tecnologías de la información, de Recursos Humanos y Gestión económica, de Inspección de Servicios y de Servicio Jurídico) y los segundos, que reciben el nombre de Delegaciones territoriales correspondientes a Barcelona, Girona, Lleida y Tarragona se estructuran en los órganos siguientes: Servicio de Gestión Tributaria, Servicio de Inspección, Servicio de Recaudación, Servicio de Atención a los Contribuyentes, Servicio de Valoraciones, Sección de Asuntos Administrativos. Se añade el matiz de que la Delegación de Barcelona añade un Servicio de oficinas liquidadoras que no existe en el resto de las provincias, y que el Servicio de inspección se denomina Inspección territorial.

5.2.1. La función inspectora

Conforme al artículo 4 de la Orden de 24 de diciembre de 2007 mencionada, y en lo que respecta al procedimiento inspector que nos interesa particularmente, corresponde al Área de Aplicación de los tributos y Procedimientos de los Servicios Centrales las funciones de estudiar, planificar y coordinar dicho procedimiento (letra a), así como diseñar y programar las actuaciones inspectoras (letra b).

A los Servicios de inspección territoriales, se les atribuye, por su parte, en el artículo 18 de la misma Orden toda una serie de funciones que abarcan la investigación y comprobación de cualquier hecho imponible que se realice en Cataluña relativo a los tributos gestionados por la Agencia, entre las que nos interesa destacar: seleccionar, incluir en el plan y asignar a los actuarios o actuarios los expedientes de comprobación (letra a), practicar las liquidaciones tributarias que resulten de sus actuaciones de comprobación o investigación e imponer las sanciones que sean procedentes (letra c) o coordinar las actuaciones de comprobación e investigación de las diferentes unidades operativas (letra d).

El apartado 3 del mismo artículo instituye la figura del Jefe/a de Inspección al que corresponde la función liquidadora respecto de las actas incoadas y formalizadas en los Servicios de inspección de las Delegaciones territoriales, así como la resolución de expedientes sancionadores, funciones podrá ser asistido técnicamente por personal adscrito a la Inspección. De la Inspección territorial se hace depender una Inspección territorial adjunta a quien se atribuye tramitar aquellos expedientes en que la propuesta de liquidación haya sido efectuada por el jefe/a de la Inspección Territorial, desarrollar las funciones técnicas y de coordinación que le sean asignadas por esta última y, si fuera preciso, sustituirle en caso de ausencia, vacante o enfermedad.

111 ECF/497/2007, de 21 de diciembre, por la que se desarrolla la estructura organizativa de la Agencia Tributaria de Cataluña (BOGC núm. 5037, de 28 de diciembre de 2007).

A ello se añade que la Disposición adicional cuarta de la **Ley 7/2007**, aclara las funciones propias de la escala de inspección tributaria, perteneciente al Cuerpo Superior de Inspección y Técnica tributaria (Grupo A)¹¹² que se crea en la misma norma, y que son:

- a. Investigar los hechos imponible para descubrir los que sean ignorados por la Administración.
- b. Llevar a cabo la integración definitiva, si procede, de las bases tributarias mediante el análisis y evaluación correspondientes en los distintos métodos de determinación.
- c. Comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- d. Llevar a cabo, por iniciativa propia o a solicitud de otros órganos de la Administración tributaria, actuaciones de obtención de información que deban dirigirse a los particulares u otros organismos, relacionadas con la aplicación de los tributos.
- e. Comprobar el valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesario para determinar las obligaciones tributarias.
- f. Comprobar el cumplimiento de los requisitos que se exigen para la obtención de beneficios o incentivos fiscales o devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.
- g. Informar a los obligados tributarios, con motivo de las actuaciones inspectoras, sobre sus derechos y obligaciones tributarias.
- h. Ejecutar actuaciones del procedimiento de comprobación limitada.
- i. Efectuar la práctica de las liquidaciones tributarias que resulten de las actuaciones de comprobación e investigación.
- j. Cumplir las tareas de gestión tributaria y de recaudación que sean necesarias o complementarias de las tareas que tiene encomendadas.
- k. Asesorar, asistir e informar en materia tributaria a órganos de la Administración pública.
- l. Cumplir las funciones que le sean atribuidas por la normativa o asignadas por los órganos competentes.

Destaca el mayor desarrollo normativo que ha realizado esta Comunidad autónoma, si lo comparamos con el caso asturiano y otros que veremos con posterioridad, resolviendo, sin dar lugar a la aplicación de la normativa estatal, la estructura organizativa y las funciones atribuidas a la inspección tributaria de la Agencia tributaria catalana. Lo

112 Grupo A, subgrupo A1, de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de la Ley del Estado 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto básico del empleado público.

mismo ocurre, en lo que respecta cuestiones formales dentro del procedimiento, como es el modelo de actas, que se regula en una norma autonómica que desarrolla el art. 176.4 de RGIT¹¹³.

En materia del ejercicio de competencias en el procedimiento inspector resultan aplicables la LGT y el RGIT, como normativa que desarrolla esta última, si bien en este caso la existencia de regulación autonómica específica, que concreta órganos y funciones de los mismos en el procedimiento inspector, hace prescindible, como hemos dicho, la aplicación de otras normas estatales como ocurría en el caso asturiano, salvo en las cuestiones no reguladas.

5.3. La Agencia Andaluza de Administración Tributaria

El artículo 181.2 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad autónoma de Andalucía dispone que por Ley se cree una Agencia Tributaria a la que encomendar la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos propios, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales totalmente cedidos a la Junta de Andalucía. Precisamente a este mandato responde la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales¹¹⁴, creando un instrumento que, a decir de la Exposición de motivos de esta norma, puede adaptarse a nuevas situaciones fiscales, ser útil a los intereses de la Comunidad Autónoma de Andalucía y contribuir al sistema tributario español¹¹⁵.

La Ley 23/2007 establece en su apartado primero que *“la constitución y puesta en funcionamiento de la Agencia tendrá lugar en los términos que disponga su Estatuto, que será aprobado por Consejo de Gobierno, mediante Decreto”*, lo que se materializa en el **Decreto 324/2009 de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía** recientemente sustituido por el **Decreto 4/2012, de 17 de enero** que incorpora mejoras técnicas y adaptaciones normativas al anterior.

Este organismo se configura en el artículo primero de la misma Ley como *“una agencia de régimen especial para realizar, en régimen de autonomía de gestión, las actividades administrativas de aplicación de los tributos y las demás funciones y competencias referidas en el artículo 6”*.

De este último precepto nos interesan las competencias y funciones que corresponden a la Agencia que se describen en su letra b) relativas a *“la gestión, liquidación, recaudación e inspección, por delegación del Estado, de los tributos estatales totalmente cedidos a la Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 181.3 del Estatuto de Autonomía para Andalucía”*

Conforme al artículo 3.2 de la misma Ley, en el desarrollo de sus actividades de aplicación de los tributos, actuará de conformidad con el sistema de fuentes del ordenamiento tributario al que se refieren los artículos 5.3 y 7 de la LGT y, en particular, con las normas aprobadas por la Comunidad Autónoma en las materias de su competencia y con las que regulen la cesión de tributos del Estado.

113 Resolución ECF/2432/2010, de 29 de junio, por la que se aprueban los modelos de las actas de la Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria de Cataluña. (DOGC núm. 5675 de 21 de Julio de 2010).

114 BOJA 255, de 31 de diciembre de 2007

115 De los pocos autores que se han ocupado de este tipo de Entes autonómicos, podemos mencionar a GALÁN SÁNCHEZ, R.M.: “La creación de la Agencia tributaria andaluza”, Revista Derecho de los Negocios, 2008.

En cuanto a su organización, se estructura en los Órganos de gobierno- Presidencia, Vicepresidencia y Consejo Rector- Órgano ejecutivo- Dirección- y Órgano de control- Comisión de control (artículo 10 de la Ley).

La estructura se establece en el artículo 17 del Estatuto que la organiza en Servicios centrales, que se dividen en Departamentos¹¹⁶ que, a su vez, se dividen en Unidades administrativas¹¹⁷, y en Servicios territoriales que bajo la dependencia jerárquica de la Dirección de la Agencia, se denominan Coordinaciones Territoriales, con sede en cada una de las ocho provincias andaluzas cada una de ellas con su correspondiente Jefatura y estructuradas en las Unidades correspondientes¹¹⁸.

Resulta especialmente importante en una Comunidad autónoma tan extensa, donde conviven órganos centrales y territoriales, determinar el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades con funciones de inspección tributaria

En cuanto a la atribución de funciones y competencias de aplicación de los tributos, el artículo 21 señala que se atribuyen a los órganos mencionados, entendiéndose por órganos de gestión tributaria y de inspección tributaria los órganos y unidades de la Agencia a los que se atribuyan las funciones de gestión tributaria y de inspección tributaria a que se refieren los artículos 117 y 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, respectivamente y por órganos de recaudación los órganos y las unidades administrativas de la Agencia a las que se le atribuyan competencias en materia de recaudación.

5.3.1. La función inspectora

La Orden de 19 de enero de 2010, por la que se atribuyen funciones y competencias en materia tributaria y demás ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Andalucía y se determina el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades administrativos de la Agencia Tributaria de Andalucía¹¹⁹ determina, por un lado, los órganos y unidades competentes para el ejercicio de las funciones y competencias de aplicación de los tributos, entre las que está la función inspectora y, por otro, el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades de la Agencia Tributaria andaluza.

116 En concreto a) Departamento de Organización y Gestión de Recursos; b) Departamento de Aplicación de los Tributos y c) Departamento de Innovación Tecnológica y de Análisis de la Información (art. 18)

117 Conforme a lo previsto en la Resolución de 22 de diciembre de 2009, del Consejo Rector de la Agencia Tributaria de Andalucía, se crean las siguientes unidades administrativas: en el Departamento de Organización y Gestión de Recursos: a) Área de Recursos Humanos; b) Área Económico-Financiera; c) Área de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa; d) Área de Seguimiento y Evaluación; en el Departamento de Aplicación de los Tributos: a) Área de Planificación de las Actuaciones Tributarias; b) Área de Control Tributario; c) Área de Procedimientos Tributarios y Colaboración Social; d) Unidad Central de Recaudación y e) Unidad de Coordinación de Actuaciones Tributarias con otras Administraciones y en el Departamento de Innovación Tecnológica y de Análisis de la Información: a) Área de Estudio y Análisis de Valores; b) Área de Estadística y c) Área de Tecnologías.

118 Las Coordinaciones Territoriales se estructuran, a su vez, en la misma Resolución de 22 de diciembre de 2009, en las siguientes unidades administrativas: a) Unidad de Información y Asistencia a los Contribuyentes; b) Unidad de Gestión Tributaria; c) Unidad de Inspección Tributaria; d) Unidad de Recaudación y e) Unidad de Valoración.

119 BOJA núm. 15 de 25 de enero de 2010

En el Capítulo III de dicha Orden se establece la atribución de funciones y competencias de inspección tributaria en dos ámbitos diferentes, central y territorial, jerarquizados cada uno de ellos en dos niveles distintos: de un lado, en los Servicios centrales se distinguen las funciones propias de quien ostente la jefatura del Departamento de Aplicación de los tributos en relación con las actuaciones y procedimientos que se tramiten por el área de Control tributario¹²⁰, de las que se atribuyen al Área de Control tributaria propiamente dicha¹²¹. En el ámbito territorial también se diferencian las funciones y competencias de inspección tributaria- añadiendo aquí el ámbito de la

120 Conforme al artículo 6 de la Orden de 19 de enero de 2010, se atribuyen a la persona titular de la jefatura del Departamento de Aplicación de los Tributos las siguientes funciones y competencias de inspección tributaria en relación con las actuaciones y procedimientos que se tramiten por el Área de Control Tributario:

a) Dictar las liquidaciones de los procedimientos de inspección o de comprobación limitada e imponer las sanciones que sean procedentes; b) Autorizar los requerimientos a que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; c) Efectuar los requerimientos a que se refiere el artículo 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; d) Autorizar la entrada y reconocimiento de fincas en el supuesto a que se refiere el artículo 172.2 del 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; e) Solicitar a la autoridad judicial la autorización a que se refiere el artículo 172.3 del 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; f) Autorizar las actuaciones inspectoras fuera de la jornada laboral en el supuesto a que se refiere el artículo 182.2 b) del 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; g) El acuerdo de declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 196 del 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; h) Acordar la práctica de actuaciones complementarias en las actas de disconformidad, a que se refiere el artículo 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; i) Autorizar el inicio de los procedimientos sancionadores vinculados a los procedimientos de inspección o de comprobación limitada, de acuerdo con el artículo 25.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado mediante Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre; j) Apreciar la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito a que se refieren los artículos 32 y 33 del Reglamento general del régimen sancionador tributario.

2. Corresponderá, en todo caso, a la persona titular de la jefatura del Departamento de Aplicación de los Tributos efectuar los requerimientos a que se refiere el artículo 94.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

121 Conforme al artículo 7 de dicha Orden se atribuyen al Área de Control Tributario las siguientes funciones y competencias de inspección tributaria:

a) El inicio y tramitación de los procedimientos de inspección que, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario, correspondan al Área de Control Tributario; b) El inicio y tramitación de los procedimientos de comprobación limitada que, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario, correspondan al Área de Control Tributario; c) La tramitación de las denuncias a que se refiere el artículo 114 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; d) La formulación de las propuestas de valoración resultantes de las actuaciones y procedimientos de comprobación de valores, salvo que corresponda a otras Unidades; e) La formulación de las propuestas de liquidación provisional en los procedimientos de comprobación de valores; f) La información, asesoramiento, estudios y análisis a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 197 del 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; g) Acordar el inicio, en su caso, y la tramitación de los procedimientos sancionadores vinculados a las actuaciones y procedimientos de inspección o de comprobación cuya tramitación les corresponda y a los requerimientos efectuados, en su caso, por el Área de Estudio y Análisis de Valores en la tramitación de los procedimientos de comprobación de valores que se le atribuyen por el artículo 14.a); h) La tramitación del procedimiento sancionador para la imposición de sanciones no tributarias; i) Las demás funciones y competencias atribuidas a las Unidades de Inspección de las Coordinaciones Territoriales en el artículo 9, en la tramitación de los procedimientos que son de su competencia.

imposición de sanciones- a las personas titulares de las Coordinaciones Territoriales¹²², de las funciones que se atribuyen a las Unidades de inspección¹²³.

Resulta especialmente importante en una Comunidad autónoma tan extensa, donde conviven órganos centrales y territoriales, determinar el ámbito territorial de competencias de los órganos y unidades con funciones de inspección tributaria.

De esta forma, y conforme a lo previsto en el artículo 19 de la misma Orden, las funciones de inspección tributaria correspondientes a los órganos centrales antes mencionados en los impuestos totalmente cedidos se ejercen en todo el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía; mientras, los titulares de las Jefaturas de las Coordinaciones Territoriales llevan a cabo sus funciones y competencias de inspección tributaria en la provincia

122 Conforme al artículo 8 de la Orden se atribuyen a las personas titulares de las jefaturas de las Coordinaciones Territoriales las siguientes funciones y competencias de inspección:

a) El acuerdo de declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 196 del 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; b) Solicitar a la autoridad judicial la autorización a que se refiere el artículo 172.3 del 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; c) Acordar la práctica de actuaciones complementarias en las actas de disconformidad a que se refiere el artículo 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; d) Autorizar el inicio de los procedimientos sancionadores de acuerdo con el artículo 25.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario

123 Por su parte el artículo 9 de la Orden que venimos refiriendo, atribuye a las Unidades de Inspección las siguientes funciones y competencias de inspección:

a) El inicio y tramitación de los procedimientos de inspección que, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario, corresponda a las unidades de inspección de las Coordinaciones Territoriales; b) El inicio y tramitación de los procedimientos de comprobación limitada que, de acuerdo con el Plan Anual de Control Tributario, corresponda a las unidades de inspección de las Coordinaciones Territoriales; c) La práctica de los requerimientos que sean procedentes dentro de su ámbito funcional de competencias; d) Efectuar los requerimientos a que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, siempre que no corresponda a otras unidades funcionales; e) Proponer a la persona titular de la jefatura de la Coordinación Territorial la realización de los requerimientos a que se refiere el artículo 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; f) La adopción de las medidas cautelares a que se refiere el artículo 181 del 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; g) El examen de la documentación de los obligados tributarios de acuerdo con el artículo 171 del 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; h) La entrada y reconocimiento de fincas previa autorización de la persona titular de la jefatura de la Coordinación Territorial en el supuesto a que se refiere el artículo 172.2 del 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; i) La elaboración de la propuesta y emisión del informe a que se refiere el artículo 189.4 del 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; j) La tramitación de las actas de acuerdo con los artículos 186 a 188 del 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, salvo aquellos trámites que corresponda realizar a la persona titular de la jefatura de la Coordinación Territorial; k) La suscripción de las actas que proceda incoar; l) La valoración jurídica de las alegaciones presentadas por el obligado tributario durante el procedimiento de inspección o en el trámite de audiencia; m) La elaboración del informe a que se refiere el artículo 157.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; n) La suscripción de las diligencias por las actuaciones de las que resulten hecho o circunstancias que se deban reflejar en las mismas; ñ) El desarrollo de las actuaciones meramente preparatorias y de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria; o) La formulación de las propuestas de valoración resultantes de las actuaciones y procedimientos de comprobación de valores salvo que corresponda a otras Unidades; p) La formulación de las propuestas de liquidación provisional en los procedimientos de comprobación de valores; q) La información, asesoramiento, estudios y análisis a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 197 del 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; r) Acordar el inicio, en su caso, y la tramitación de los procedimientos sancionadores vinculados a las actuaciones y procedimientos de inspección o de comprobación cuya tramitación les corresponda.

donde aquella tenga su sede y en relación con las actuaciones y procedimientos desarrollados por las Unidades de Inspección Tributaria bajo su dependencia jerárquica.

A este respecto, las Unidades de Inspección¹²⁴ desarrollan las actuaciones y procedimientos que tienen atribuidos bien en ejecución del Plan Parcial de Inspección, de acuerdo con lo que se disponga en éste o bien, como consecuencia de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos tramitados por Unidades con funciones de gestión tributaria de la Coordinación Territorial de la que dependan jerárquicamente. Asimismo, realizan las actuaciones de comprobación limitada y tramitan, en su caso, los procedimientos que corresponda en la provincia en la que aquellas tengan su sede de acuerdo con las normas reguladoras de la competencia territorial previstas en los Reglamentos de los impuestos totalmente cedidos (ITPAJD e ISD)¹²⁵.

En contra de lo que ha ocurrido en otras Comunidades autónomas Andalucía delimita perfectamente las funciones y competencias a ejercer por cada uno de los órganos de inspección tributaria lo que, en un momento dado evita problemas de seguridad jurídica e indefensión a los contribuyentes a la Hacienda autonómica y evita tener que recurrir a lo dispuesto en la normativa estatal salvo para las cuestiones no reguladas.

5.4. La Agencia tributaria de Baleares (ATIB)

La Agencia Tributaria de Baleares (en adelante ATIB) se crea mediante la **Ley 3/2008, de 18 de abril de creación y regulación de la Agencia Tributaria de las Illes Balears**¹²⁶, para dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 133 del Estatuto de Autonomía de las Illes Balears, en su redacción por Ley orgánica 1/2007, de 28 de febrero. Se configura como un Ente público de carácter estatutario, con la forma flexible de Agencia¹²⁷, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para ejercer las funciones que le son encomendadas entre la que nos interesa particularmente la de aplicación de los tributos propios y cedidos gestionados por la Comunidad Autónoma de Baleares.

La norma citada señala en su Exposición de motivos que la creación de este Ente Público *“pretende establecer un criterio unitario de gestión en materia tributaria fundamentado en los principios de objetividad, eficacia, eficiencia y transparencia, con especial atención al servicio a la ciudadanía, a la implantación de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario, a la lucha contra el fraude fiscal y a la potenciación de la colaboración con las otras administraciones públicas y, en particular, con la Administración tributaria estatal”*.

124 Para averiguar la composición de estas Unidades de inspección y los integrantes de las mismas, hemos intentado consultar la RPT de la Agencia Tributaria Andaluza en el portal del Empleado público de la web de la Junta de Andalucía pero, en contra de lo que ocurre con las Consejerías y otros órganos no aparece ninguna información de la misma. Suponemos que se tratan de órganos que integran varios funcionarios y hasta otro personal de la Agencia pero no lo hemos podido cotejar.

125 Por su parte los artículos 21 y 22 de la misma Orden determina la competencia territorial en la aplicación de los Impuestos Ecológicos y los Tributos sobre el Juego respecto al ejercicio de funciones de gestión e inspección tributaria.

126 BOIB núm. 56, de 24 de abril de 2008. (Modificado el artículo 8.3 letra g) por la Ley 7/2010, de 21 de julio, del sector público instrumental de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears (disposición final cuarta) y los artículos 1.3, 23, apartado 2 y segundo párrafo del apartado 4 por la Ley 9/2011, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2012 (disposición final octava).

127 Como señala la Exposición de motivos de la Ley de creación, dispone así *“de un mayor nivel de autonomía y flexibilidad, de forma que debe contar con unos recursos y servicios generales propios y especializados por razón de la materia, especialmente en lo que respecta al personal y a la gestión económico-financiera, así como con unos medios económicos suficientes para poder ofrecer un servicio de calidad, evitando los obstáculos burocráticos que puedan entorpecer el ejercicio de sus funciones”*.

Entre las funciones que se le atribuyen en el artículo 2 de dicha Ley, nos interesa destacar la que se contiene en la letra b) *“gestionar, liquidar, inspeccionar y recaudar, por delegación del Estado los tributos estatales cedidos totalmente a la comunidad autónoma”* que, aunque no se diga de forma expresa, son los que establece la Ley de Cesión¹²⁸ y con el alcance fijado en la misma como ocurre en el resto de las Comunidades autónomas.

En cuanto al su régimen jurídico del organismo que se fija en el artículo 5 de la Ley, señala en su apartado 2 que *“las funciones de aplicación de los tributos, la potestad sancionadora tributaria y la recaudación de otros ingresos de derecho público atribuidas a la Agencia Tributaria se rigen por la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, las normas dictadas por la comunidad autónoma en ejercicio de su competencia en materia tributaria, de recaudación y de finanzas y, en la medida que proceda, las disposiciones en materia de procedimiento administrativo que sean de aplicación en el ámbito de la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears”*

La estructura organizativa se establece en los artículos 6 y siguientes de la Ley diferenciando entre: a) Órganos de gobierno: la Presidencia y el Consejo General; b) Órganos ejecutivos: la Dirección y el Consejo de Dirección y, c) Órgano consultivo y de participación: la Comisión Asesora de la Agencia Tributaria cuyas funciones se recogen en los artículos siguientes de la Ley.

En lo que se refiere a los órganos de gestión, el artículo 12 de la Ley los estructura en Departamentos y en Áreas funcionales, por razón de la materia, así como en Servicios centrales y territoriales, por razón del territorio, al efecto de la desconcentración de las funciones que así lo requieran, correspondiendo al Consejero correspondiente mediante orden desarrollar dicha estructura orgánica y determinar las funciones de los correspondientes órganos y unidades administrativas¹²⁹.

Los Servicios centrales se estructuran en dos Departamentos: Tributario (que integra las Áreas de Gestión Tributaria, de Inspección y de Recaudación) y Administrativo y Económico (que integra las Áreas de Servicios Generales, Auditoría, Sistemas y Comunicaciones, Área Jurídica, Económico-Financiera y de Recursos Humanos).

Por su parte los Servicios territoriales se estructuran en Delegaciones insulares, Delegaciones territoriales en Mallorca, Recaudaciones de zona y Oficinas liquidadoras de distrito hipotecario, en su caso.

5.4.1. La función inspectora

A tenor de lo dispuesto en el artículo 7 de la Orden de 11 de noviembre de 2011, al Área de Inspección, que se integra en el Departamento tributario, le corresponderá *“ejercer, en el ámbito de los tributos propios y cedidos, el conjunto de las funciones relativas a las actuaciones de inspección tributaria establecidas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en el título V del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión y de inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y en el resto de disposiciones que, en esta materia, sean de aplicación”*.

¹²⁸ Ley 28/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 17 de julio de 2010).

¹²⁹ Orden del Vicepresidente Económico, de Promoción Empresarial y de Empleo de 11 de noviembre de 2011 por la que se regula la estructura organizativa y funcional de la Agencia Tributaria de las Illes Balears. (BOIB de 15 de noviembre de 2011).

Las Disposiciones adicionales cuarta y quinta, de la Ley de creación de la Agencia establecen, por un lado, el Cuerpo de Control, Inspección y Administración tributaria de la Agencia Tributaria de las Illes Balears (con dos Escalas, de Control e Inspección tributaria y de Administración tributaria) atribuyendo a la escala de inspección y control en el punto 5 las funciones de “dirección, programación y gestión de la comprobación, investigación e inspección tributaria, así como las relacionadas con el ejercicio de la potestad sancionadora”; por otro, la Disposición adicional quinta crea el Cuerpo Técnico de Inspección y Gestión tributaria (con dos Escalas: la Escala Técnica de inspección tributaria y la Escala de Gestión tributaria) correspondiéndole a la Escala Técnica de Inspección tributaria las funciones de “tramitación y gestión de la comprobación, investigación e inspección en materia tributaria, la práctica de liquidaciones y de actuaciones inquisitivas y la información a los particulares o a otros organismos que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos, **en colaboración con la escala de control e inspección tributaria** del cuerpo de control, inspección y administración tributaria”.

Como en el caso anterior, la existencia de normativa autonómica que concreta órganos y funciones del Área de inspección tributaria de la Agencia de Baleares da lugar a que, en materia del ejercicio de competencias en el procedimiento inspector resulten aplicables la LGT y el RGIT por lo que solo que habrá de recurrirse esporádicamente a la aplicación de otras normas estatales en lo no regulado por la Comunidad autónoma.

5.5. La Agencia Cántabra de Administración Tributaria (ACAT)

En el caso de Cantabria, la Agencia Cántabra de Administración Tributaria (en adelante ACAT) se crea mediante la Ley de Cantabria 4/2008, de 24 de noviembre, por la que se crea la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, como un Ente autonómico de Derecho Público dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio, con plena capacidad y atribuciones para ejercer potestades administrativas y cuya función fundamental consiste en la aplicación de los tributos y determinados recursos económicos gestionados por la Comunidad autónoma de Cantabria.

Como en los restantes casos, esta norma establece en su Exposición de motivos que la creación de este Ente Público responde a *“lograr una mayor eficiencia en la aplicación de los tributos, actuando en todo momento con plena sujeción al Derecho y con la más exquisita observancia de los derechos y garantías de las personas contribuyentes, a quienes se desea prestar una esmerada atención mediante una mejora de los distintos servicios. Indudablemente, este esfuerzo normativo y administrativo redundará en beneficio de la sociedad cántabra, en general, y de la ciudadanía, en particular, que es la que mediante el cumplimiento de sus obligaciones fiscales permite que la Administración pública pueda funcionar”*.

Dicha norma se desarrolla por el Decreto 125/2008, de 26 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento de Organización y Funcionamiento de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria¹³⁰.

De las funciones y competencias que corresponden a este organismo y que se determinan en el artículo 7 de la Ley, nos interesa destacar la que se contiene en la letra b) de este artículo *“la gestión, liquidación, recaudación e inspección, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma, en los términos fijados en la correspondiente Ley de Cesión”* en este caso la Ley 20/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión que en su artículo 2. 1 afirma que *“el alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de*

130 Boletín Oficial de Cantabria, de 9 de enero de 2009.

Cantabria son los establecidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (...) que, como ya señalamos, abarcan la gestión, inspección, recaudación y revisión de los tributos cedidos que se enumeran en el artículo 1 de esta norma¹³¹ y que llevará a cabo mediante los procedimientos establecidos normalmente en la normativa estatal (LGT y normativa reglamentaria de desarrollo de ésta última) a salvo de los “aspectos” que en materia de gestión puedan regularse en cada figura concreta por la Comunidad autónoma.

En este tipo de actuaciones prevalecerán “la legalidad e igualdad en la aplicación de los tributos, asegurando en todo caso el respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios” (artículo 8 de la Ley).

Por su parte, el apartado primero del artículo 3 de la Ley de creación de la ACAT que venimos analizando señala que “en su organización y funcionamiento, la Agencia se regirá por la presente Ley, por su Reglamento y por las demás disposiciones que los desarrollen. Será de aplicación supletoria el resto de la normativa de la Comunidad Autónoma de Cantabria y, en su caso, la normativa estatal”.

Los órganos de Gobierno de la Agencia, son el presidente y el Consejo Rector, el Director y el Comité ejecutivo, estos dos últimos con competencias ejecutivas que se recogen en la propia Ley de creación y se desarrollan en el el Decreto 125/2008, que aprueba el Reglamento de la ACAT, ya mencionado.

En lo que se refiere a los órganos de gestión, el artículo 34 del Reglamento se estructuran en las Áreas de gestión, recaudación, inspección y valoración, servicios generales y sistemas de información cuya organización se determinará por orden del Consejo con el objetivo de atender las funciones atribuidas.

5.5.1. La función inspectora

A tenor de lo dispuesto en el artículo 34.3 del mismo Decreto 125/2008, el Área de Inspección y Valoración, “tiene encomendadas las funciones en materia de inspección y valoración de bienes y derechos respecto de los tributos propios, cedidos y demás ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma, así como de aquellos tributos cuya gestión le haya sido delegada a la Comunidad Autónoma de Cantabria” que, como ya sabemos, se llevarán a cabo conforme a lo previsto en la LGT y el RGIT y otra normativa estatal relevante al respecto.

La Orden HAC 27/2010, de 9 de diciembre¹³² aclara en su artículo 8 que en el Área de Inspección y Valoración que depende la Dirección general, se encuadra la Unidad administrativa denominada “Inspección de Tributos”, a la que compete “la dirección, planificación y coordinación de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de los impuestos cedidos y demás tributos del Gobierno de Cantabria; la investigación de los hechos imposables en el mismo ámbito tributario; y la obtención de información de trascendencia tributaria”.

131 El artículo 1 de la Ley 20/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cantabria y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 17 de julio) señala que la Comunidad autónoma asume el ejercicio de competencias administrativas en los tributos totalmente cedidos, en concreto: el impuesto sobre el Patrimonio (IP), el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y las tasas sobre el juego. Debe puntualizarse que aunque cabría esta posibilidad, no se ha asumido la gestión efectiva del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos), por lo que es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria quien se encarga de gestionar los mismos, transfiriendo los ingresos obtenidos por esta vía son transferidos mediante liquidaciones mensuales

132 Modificada por la Orden HAC/25/2012, de 25 de septiembre. Modificación parcial de la Estructura Orgánica y la Relación de Puestos de Trabajo de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria.

*Además, "le corresponde la comprobación de la gestión realizada por las oficinas liquidadoras dependientes de los Registros de la Propiedad; la resolución de los recursos de reposición, previos a la vía económico-administrativa, que se interpongan contra actos dictados por la inspección de tributos; y el informe de los expedientes que se remitan a los tribunales de dicha jurisdicción"*¹³³.

Como ocurría en el caso de Asturias, parece que Cantabria tampoco ha desarrollado en normas ulteriores el funcionamiento del Área de Inspección y Valoración, así como las atribuciones de cada uno de sus órganos¹³⁴, más allá de establecer un modelo de actas de inspección propio¹³⁵, por lo que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009 resulta aplicable de forma la normativa estatal y, en concreto, la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, ya citada en todo aquello que no esté regulado¹³⁶ y redunde en una mayor garantía para el contribuyente.

5.6. La Agencia tributaria de Galicia (ATRIGA)

El artículo 10 de la Ley 15/2010, de 28 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas, autoriza al Consello de la Xunta de Galicia para crear la Agencia Tributaria de Galicia, lo que se lleva a cabo por el Decreto 202/2012, de 18 de octubre, por el que se crea la Agencia Tributaria de Galicia y se aprueba su Estatuto¹³⁷.

Este organismo, en el núm. 1 del artículo 10 de la Ley/2010, ya citada, se configura como una Agencia pública autonómica con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, con patrimonio y tesorería propios y autonomía funcional, financiera y de gestión para el cumplimiento de sus fines¹³⁸ entre los que destacamos la aplicación de los tributos propios y cedidos por el Estado.

Como en los restantes casos, ahora es la Ley de Medidas en su Exposición de Motivos la que justifica la creación de este Ente en el actual contexto económico que hace necesario la lucha contra las bolsas de fraude fiscal que se conseguirá más eficazmente con un nuevo diseño de la Administración tributaria autonómica, a la que se le encomendará la aplicación de todos los tributos propios, así como, por delegación del Estado, de los tributos estatales cedidos, como instrumento al servicio de los intereses de la Comunidad Autónoma de Galicia para la aplicación efectiva de los recursos a su cargo. También evidencia esta norma la necesidad de flexibilidad para el ejercicio de estas funciones así como el debido respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

133 En el anexo a dicha orden se establece la RPT del Área de Inspección y Valoración en la que se contempla, dependiendo del Jefe de Inspección de Tributos (que a partir de la Orden de 2012 pasa a denominarse Jefe del Servicio de Inspección y valoración), una plaza de "Inspector de Planificación y Control Tributarios"; dependiendo del Jefe de Inspección de Tributos, un puesto de "Coordinador de Inspección y Valoración", suprimiéndose las plazas de "Inspector Jefe Tributario", "Inspector Jefe Adjunto", "Inspector de Tributos" y un puesto de "Administrativo".

134 Las Disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley de creación establece las escalas tributarias del cuerpo superior de inspectores de finanzas y de técnicos en finanzas, respectivamente, sin concretar funciones.

135 Orden HAC/12/2010, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de los Tributos (BOC núm. 63, de 5 de abril de 2010).

136 A la misma conclusión nos lleva la regulación del régimen jurídico de la Agencia, en el artículo 3 de su Ley de creación mencionado en el texto, que alude a la supletoriedad de la normativa estatal.

137 DOGA de 22 de diciembre de 2012.

138 Conforme a lo previsto en la Ley 16/2010, de 17 de diciembre, de organización y funcionamiento de la Administración general y del sector público autonómico de Galicia.

Entre las funciones que se atribuyen a la ATRIGA en el apartado 2 del mismo precepto nos interesa destacar la que se contiene en la letra b) “la aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de los tributos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma de Galicia, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la financiación autonómica” (es decir, la Ley 22/2009 y la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión¹³⁹).

En contra de lo que ha ocurrido en otras Autonomías, la Agencia tributaria de Galicia ha ejercitado su capacidad de auto organización y, por ende, su capacidad reglamentaria para desarrollar lo relativo al procedimiento inspector que se diseña en la LGT y el RGIT

El régimen jurídico del organismo se fija en el apartado 6 del artículo 10 de la Ley, que afirma que *“las funciones de aplicación de los tributos y la potestad sancionadora atribuidas a la agencia se rigen por la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, por las normas dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de su competencia en materia tributaria y por las disposiciones en materia de procedimiento administrativo”*.

También se añade en el apartado 7, y nos parece de muchísimo interés resaltarlo en cuanto que se trata de una disposición que no se encuentra en el resto de las normas autonómicas analizadas, que *“le quedan reservadas al personal funcionario las funciones que impliquen la participación directa o indirecta en el ejercicio de potestades públicas”*, vetando al personal laboral de la Agencia para el ejercicio de este tipo de funciones.

La organización y estructura de este organismo, que se establece en el Título II del Estatuto de la Agencia que se recoge como Anexo en el Decreto 202/2012, ya mencionado, reconoce órganos de gobierno, la Presidencia y el Consejo Rector, un órgano de control: la Comisión de Control y un órgano de dirección: la Dirección, al que apoya el Comité de Dirección.

La estructura administrativa se establece en la misma norma¹⁴⁰, diferenciando entre Unidades centrales y Delegaciones. Las Unidades centrales se estructuran en: a) Área de colaboración social, información y asistencia; b) Área de Gestión Tributaria; c) Área de Inspección Tributaria; d) Área de Recaudación; e) Departamento de Recursos Humanos y Régimen Interior; f) Departamento de Gestión Económico-Financiera, Presupuestaria y Contable; g) Departamento de Auditoría y Calidad y h) Departamento de Análisis de la Información. Cada una de ellas contará en su caso, con Departamentos y las unidades que corresponda cuyas competencias se explicitan en el Decreto.

Las Delegaciones, a su vez, cuentan en el para el cumplimiento de sus funciones, con las siguientes unidades: a) Departamento de Información y Asistencia; b) Departamento de Gestión Tributaria; c) Departamento de Recaudación; d) Unidades de Inspección Tributaria y e) Unidades de Valoración Inmobiliaria.

139 BOE de 17 de julio de 2010.

140 Vid. Artículos 19 y ss.

5.6.1. La función inspectora

Deteniéndonos en el Área de Inspección tributaria, en contra de lo que venimos viendo en otros casos, se regula con detalle en el artículo 24, y se estructura en dos Departamentos. Del primero, denominado Departamento de Inspección Tributaria, forman parte dos Inspectores-jefe adjuntos, y ejercerá, entre otras¹⁴¹, las funciones de inspección tributaria previstas en el artículo 141 de la LGT, de imposición de sanciones y de revisión en vía administrativa, así como la coordinación de las unidades de Inspección. También se le atribuye el estudio, diseño y propuesta de los sistemas y procedimientos que se vayan a utilizar en las actuaciones de inspección tributaria y la propuesta de instrucciones o circulares en su ámbito de competencias. El segundo, que se denomina Departamento Central de Valoraciones, ejercerá distintas funciones relacionadas con la valoración de inmuebles¹⁴². Las Unidades de Inspección tributaria de las Delegaciones ejercerán en su ámbito territorial las funciones de inspección tributaria previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de imposición de sanciones y de revisión en vía administrativa, que se le atribuyan mediante orden de la Consejería competente en materia de Hacienda.

No obstante, y pese a que el desarrollo normativo autonómico a estas alturas es muy superior al llevado a cabo en otros casos, no queda aquí y se procede por parte de la Comunidad autónoma a organizar y atribuir las funciones correspondientes a los órganos inspectores en la Orden de 20 de diciembre de 2012 por la que se organiza y se atribuyen funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias del Área de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria de Galicia¹⁴³ que contiene la regulación de los distintos aspectos que se contienen en la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, adaptada al ámbito de la Agencia regional gallega.

En concreto, esta norma señala que las **funciones de inspección** tributaria previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de imposición de sanciones y de revisión en vía administrativa, serán desarrolladas, con carácter general por el Departamento de Inspección Tributaria y las unidades de Inspección Tributaria, de acuerdo con los siguientes criterios:

Primero) El ámbito de actuación del Departamento de Inspección Tributaria está constituido preferentemente por las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que revistan especial complejidad, tales como las que tuviesen por objeto grandes patrimonios o grupos económicos, así como actuaciones coordinadas de carácter vertical, entidades pertenecientes a un determinado sector, subsector económico

141 También se le atribuye el análisis y propuesta de los Planes de inspección y de control tributario, así como la propuesta de medidas y métodos de actuación para la detección y lucha contra el fraude fiscal y la elaboración del sistema de información y estadística relativa a los resultados de las actuaciones de inspección tributaria.

142 Entre otras: a) La dirección técnica de los equipos de trabajo dedicados al estudio y la investigación del valor de mercado de los inmuebles; b) El estudio, análisis y propuesta de las condiciones técnicas necesarias para la explotación de la información catastral; c) El análisis y propuesta de los criterios técnicos a utilizar por los facultativos en desarrollo de sus actuaciones; d) La emisión de dictámenes y otras actuaciones relacionadas con la valoración y reconocimiento de bienes, derechos y actividades de naturaleza inmobiliaria, así como la confección, conservación y actualización de los censos y registros fiscales correspondientes; e) La realización de trabajos facultativos propios de las obras de construcción, reforma, conservación y reparación de los inmuebles adscritos a la Agencia Tributaria de Galicia, así como la recogida periódica de información sobre su estado de conservación, sistemas de seguridad y adecuación a la normativa vigente; f) El control e inspección de los usos por la propia Agencia Tributaria de Galicia de sus bienes inmuebles, así como la elaboración de propuestas para su mejor aplicación, sobre las distribuciones y aprovechamiento de espacios.

143 DOGA de 28 de diciembre de 2012

o actividad económica o aquellas cuyo importe económico sea significativo, sin perjuicio de que puedan desarrollar otras actuaciones que se les encomienden por el Jefe de Área.

Para ejercitar las funciones descritas el Departamento de Inspección Tributaria se configurará en Unidades centrales de inspección, que podrán estar integradas por el Jefe de unidad, los funcionarios de las escalas superior o técnica de finanzas y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de Área de Inspección Tributaria.

Segundo) Las Unidades de Inspección Tributaria realizarán las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación distintas de las atribuidas al Departamento de inspección y sin perjuicio de que puedan desarrollar otras actuaciones que se les encomienden.

Las Unidades de Inspección Tributaria podrán estar integradas por el Jefe de unidad, subjefe de unidad, los funcionarios de las escalas superior o técnica de finanzas y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de Área de Inspección Tributaria.

Asimismo se contempla que en las Delegaciones puedan constituirse, por acuerdo del Jefe de Área de Inspección Tributaria, Equipos de Inspección formados por el número de funcionarios de la Escala técnica de finanzas que en cada caso se determine, designándose a uno de ellos como Jefe de equipo, que podrán realizar totalmente y ultimar actuaciones inspectoras suscribiendo las actas correspondientes con respecto a los hechos imposables y límites cuantitativos que se establezcan por Resolución del Director de la Agencia Tributaria.

También regula esta Orden la figura de los Inspectores jefes (teniendo tal consideración el Jefe del Área de Inspección Tributaria, el Jefe del Departamento de Inspección Tributaria y los Inspectores jefes adjuntos de este Departamento y, por delegación, un Jefe de unidad) determinando las competencias de los mismos entre las que destacan: ordenar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, así como su alcance y extensión, dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada o autorizar el inicio de los expedientes sancionadores en aquellos casos en los que la normativa reglamentaria exija dicha autorización y dictar los actos de imposición de sanción.

Tampoco se olvida de regular lo relativo a la firma de actas, que se realizará por el Jefe de unidad que haya realizado las actuaciones de comprobación e investigación, así como la asignación de firma de las propuestas de regularización que supone la autorización del Jefe de unidad para que el actuario que hubiera desarrollado la totalidad de las actuaciones previas a la formalización de las actas pueda firmarlas con el obligado o su representante que sólo procederá tras efectuar un análisis detallado del contenido de la propuesta de regularización, los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente y las precisiones que, en su caso, requiera el jefe de unidad del actuario. Se añade que si el Jefe de unidad no estuviese conforme con la propuesta de regularización sometida a su consideración por entender que no es correcta, asumirá él la firma de las actas en que se documente la propuesta de regularización que estime procedente, que serán redactadas de acuerdo con sus instrucciones. La asignación de firma debe ser anterior o simultánea a la suscripción del acta y se adjuntará necesariamente a esta.

Por último, se establecen en esta orden el resto de los documentos que pueden evacuar los funcionarios de la Inspección de los Tributos (comunicaciones e informes), señalando quien debe emitirlos o suscribirlos en cada caso.

Resulta claro que, en contra de lo que ha ocurrido en otras Autonomías, la Agencia tributaria de Galicia ha ejercitado su capacidad de auto organización y, por ende, su capacidad reglamentaria para desarrollar lo relativo al procedimiento inspector que se diseña en la LGT y el RGIT, y lo ha hecho con buen criterio en cuanto que elude cualquier duda sobre la potencial aplicación de la normativa de la AEAT a la que necesariamente habrán de acudir otras Comunidades autónomas a falta de regulación autonómica de determinados extremos del procedimiento inspector que resultan imprescindibles a la hora de salvaguardar los derechos y garantías del contribuyente. Se trata pues, en nuestra opinión, de un ejemplo a seguir, aunque la inactividad regulatoria de otras Autonomías nos deberá llevar a soluciones alternativas que hemos apuntado levemente y que desarrollaremos en un epígrafe posterior en pro de los obligados tributarios.

5.7. La Agencia Tributaria de Murcia (ATRIM)

Por último, la Región de Murcia también se decanta por este modelo descentralizado aprobando la Agencia Tributaria de la Región de Murcia mediante **Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional**¹⁴⁴ como un Ente instrumental para la realización, en nombre y por cuenta de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de las funciones en el ámbito tributario y demás competencias atribuidas en esta misma Ley. Se configura como un organismo autónomo¹⁴⁵, adscrito a la Consejería de Hacienda, que está dotado de personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, de patrimonio y tesorería propios, así como de autonomía de gestión para el cumplimiento de las funciones y competencias que se le asignan.

La creación de este Ente supone, en este caso concreto, la supresión de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Regional de Recaudación, organismo autónomo que existía desde 2004, como medida de reestructuración del Sector público regional¹⁴⁶. Como el resto de las Agencias tributarias autonómicas analizadas, y según se expone en el Preámbulo de la Ley, el objetivo principal de establecer esta Entidad es *“establecer una gestión integral en materia tributaria, fundamentado en los principios de objetividad, eficacia, eficiencia y transparencia, con especial atención al servicio a la ciudadanía, a la implantación de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario, a la lucha contra el fraude fiscal y a la potenciación de la colaboración con las otras administraciones públicas y, en particular, con la Administración tributaria estatal”*.

De entre las mismas, que se determinan en el artículo 29.2 b) de la Ley mencionada, nos interesa que “en relación con los tributos estatales cuyo rendimiento se cede total o parcialmente a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, así como los recargos sobre los mismos, desarrolla las funciones de aplicación de los tributos y la potestad sancionadora con el alcance y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la cesión de tributos” que se llevarán a cabo ateniéndose, entre otros, a los siguientes principios y reglas de actuación: *“a) Legalidad, objetividad, eficacia, igualdad y generalidad en la aplicación de los tributos, con respeto pleno a los derechos y las garantías de los ciudadanos; b) Desconcentración de actuaciones (...) k) Transparencia respecto a la fijación de*

144 BORM núm. 301, de 31 de diciembre de 2012, artículos 25 y ss.

145 De los comprendidos en el **artículo 39.1.a) de la Ley 7/2004, de 28 de diciembre**, de Organización y Régimen Jurídico de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

146 La creación de este organismo conlleva la supresión de la Dirección General de Tributos y la Agencia Regional de Recaudación, órganos dependientes de la Consejería de Economía y Hacienda que, no obstante, siguen funcionando y ejerciendo sus competencias en la misma forma que la venían desarrollando hasta la fecha de inicio de las actividades de la nueva Agencia que se produce partir de la Orden de 2 de enero de 2013 (BORM de 2 de enero de 2013).

criterios y objetivos en sus ámbitos de actividad; y se establece de forma expresa *l)* Especialización y cualificación del personal al servicio de la Agencia”¹⁴⁷.

Insiste en el cumplimiento de estos principios y normas de actuación en el artículo 30 de la misma Ley que prevé que la Agencia tributaria disponga de los mecanismos e instrumentos necesarios para poder atender adecuadamente a los contribuyentes y para que estos puedan ejercer sus derechos, para lo que se contempla que se elabore una carta de servicios que debe contener, de una manera sistematizada, las prestaciones y servicios que pone a disposición de los contribuyentes y los compromisos de calidad en su actuación.

En lo que se refiere a su régimen jurídico, se fija en el artículo 28 de la misma norma, señala en su apartado 3 que *“en relación a su organización y funcionamiento, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se rige por la presente ley, por lo establecido en sus estatutos y demás disposiciones que los desarrollen. Supletoriamente, se rige por el resto de la normativa autonómica aplicable y, en su caso, la normativa estatal”*.

Añade en el apartado 4 que *“en el ejercicio de las funciones de aplicación de los tributos y demás ingresos de derecho público y de la potestad sancionadora, la Agencia Tributaria de la Región de Murcia se rige por la normativa que resulte aplicable a la clase de recursos de que se trate”*.

La estructura organizativa se establece en el artículo 31 diferenciando únicamente dos órganos directivos (Presidencia y Dirección), cuyas competencias se determinan en los siguientes artículos de la Ley; en lo que respecta a los órganos de gestión, lo único que contempla el artículo 34 es que corresponde al Consejo de Gobierno mediante Decreto, desarrollar la estructura orgánica de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia y determinar las funciones de los correspondientes órganos y unidades administrativas; no obstante, y mientras esa regulación se lleve a cabo, hay que atenerse a lo dispuesto en el [Decreto 32/2006, de 21 de abril](#), por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Economía y Hacienda¹⁴⁸ conforme al cuál, se estructura en las siguientes unidades administrativas: a) Servicio de Coordinación y Planificación Tributaria; b) Servicio de Gestión Tributaria; c) Servicio de Inspección y Valoración Tributaria; d) Servicio Tributario Territorial de Cartagena; e) Servicio de Gestión y Tributación del Juego y f) Servicio Jurídico Tributario. Además, existen diez Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

5.7.1. La función inspectora

A tenor de lo dispuesto en el artículo 52 del Decreto citado, al Servicio de Inspección y Valoración Tributaria le corresponde el desempeño de las funciones y facultades determinadas en los artículos 141 y 142 de la LGT. Estructurándose para ello en las siguientes unidades administrativas:

- a. Inspectores Jefes Adjuntos
- b. Unidades de Inspección Tributaria
- c. Unidad de Valoración Inmobiliaria Rústica

¹⁴⁷ Vid. artículo 28 de la Ley 14/2012, mencionada.

¹⁴⁸ BORM de 29 de abril de 2006.

d. Unidad de Valoración Inmobiliaria Urbana

e. Sección de Coordinación Administrativa

Nos interesa particularmente el desarrollo que la normativa mencionada hace de las dos primeras que son las que realizan las funciones inspectoras.

A este respecto, contempla el precepto mencionado que el Jefe del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria estará asistido por dos Inspectores Jefes Adjuntos, ubicado uno en las oficinas centrales y otro en la sede del Servicio Tributario Territorial de Cartagena, quienes realizarán, entre otras las funciones de coordinación de las Unidades de Inspección Tributaria y cualesquiera otras que se les encomienden.

Sin perjuicio de las atribuciones específicas que les corresponden, el Jefe del Servicio de Inspección y Valoración Tributaria y los Inspectores Jefes Adjuntos podrán realizar las funciones propias de la Inspección de los Tributos. Las liquidaciones tributarias y los actos administrativos derivados de tales actuaciones, se dictarán por el superior jerárquico respectivo

En lo que se refiere a las Unidades de Inspección Tributaria dependen del Jefe del Servicio de Inspección y su número se determina en la RPT correspondiente siendo las competentes para la práctica de las funciones y actuaciones propias de la Inspección de los Tributos. Cada una de ellas estará integrada por un Jefe de Unidad y tantos técnicos como se determinen en la RPT. Las liquidaciones tributarias y los actos administrativos que procedan como consecuencia de sus actuaciones inspectoras serán dictadas por el Jefe del Servicio.

A la vista de esta regulación autonómica se concretan, como ocurre en otros casos, órganos y funciones del Servicio de inspección y valoración tributaria de la Agencia Murciana, lo que supone, como en otras Comunidades autónomas que la inspección autonómica, en el ejercicio de las competencias que tiene atribuidas en el desarrollo del procedimiento inspector, resulten de aplicación la LGT y el RGIT y la normativa autonómica expuesta, sin que resulte necesario de entrada recurrir a la aplicación supletoria de otras normas estatales que, no obstante, en este caso concreto si está prevista y que será necesaria en todos aquellos casos en los que no exista regulación autonómica.

6. Los sujetos de la función inspectora en el ámbito autonómico: organización y atribución de competencias

Llegados a este punto lo primero destacable es que los Organismos autonómicos que han ido creando las distintas Comunidades autónomas no han demostrado el mismo nivel de preocupación a la hora de desarrollar la normativa atinente a la organización y funcionamiento de los órganos inspectores; en algunos casos existe normativa reglamentaria autonómica que desarrolla tales aspectos y en otros dicho desarrollo autonómico es inexistente, lo que, en última instancia, resulta contrario a la necesidad de salvaguardar los derechos o garantías de los contribuyentes autonómicos, con independencia de la Comunidad autónoma en el que se realicen las actuaciones.

Se trata, como ya dijimos, de abogar desde aquí por que las Agencias autonómicas cumplan su cometido con éxito y dentro de la finalidad última a la que responden, en pro de los contribuyentes sobre los que actúan las mismas. Para éstos últimos el adecuado transcurso del procedimiento inspector es algo que hay que garantizar

con independencia de que el mismo se realice en el ámbito estatal por la AEAT o en el autonómico por este tipo de Organismos. En ambos casos los obligados tributarios deberán estar cubiertos por idénticas salvaguardias cuyo refrendo, en ausencia de norma autonómica, lo deberá realizar una norma estatal.

De esta forma, es importante insistir en que el artículo 58 de la Ley de Financiación de 2009 establece que en materia de tributos cedidos, en lo que se refiere al procedimiento inspector, se aplican ***"las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria"***.

Se trata de un procedimiento donde la separación entre la actuación de los distintos órganos inspectores resulta especialmente relevante, debiéndose tener claras las funciones que corresponden al inspector actuuario y al inspector jefe en cada una de las fases, cuestión que se desarrolla en la Resolución referida.

Ello nos remite a la LGT, y muy particularmente, al RGIT, así como a cualquier otra normativa estatal que regule el desarrollo de las actuaciones y competencias inspectoras, que incorpore las correspondientes garantías para los contribuyentes.

En la regulación de los distintos Organismos tributarios autonómicos, en la mayoría de los casos se concreta que en el desarrollo de las funciones de aplicación de los tributos se actuará conforme a dichas fuentes normativas, añadiendo, en lo que se refiere al régimen jurídico de los mismos, que en su funcionamiento se regirán por su norma reguladora, por las normas que desarrollen la misma, por otras normas autonómicas de aplicación y, en su caso, supletoriamente, por lo que disponga la normativa estatal.

Cierto es que algunas Comunidades autónomas han sido muy diligentes y han regulado de forma expresa, como así deben hacerlo¹⁴⁹, la organización y el funcionamiento de su inspección tributaria, atribuyendo las correspondientes funciones a los órganos inspectores propios y ordenando y aclarando desarrollo y garantías del procedimiento inspector autonómico en las Leyes reguladoras de las Agencias tributarias autonómicas, en sus Reglamentos de desarrollo o en órdenes específicas- bien del propio organismo, bien de la Consejería competente- en desarrollo de su potestad reglamentaria. En este caso, resulta claro que además de la LGT y RGIT, se aplican al procedimiento inspector las normas propias autonómicas que, obviamente, desarrollan las normas estatales indicadas sin contravenirlas en ningún caso.

No obstante, otras Comunidades autónomas no han regulado nada, o prácticamente nada a este respecto, casos en los que a falta de legislación autonómica específica nos obliga a preguntarnos si resulta de aplicación otra normativa estatal dictada en desarrollo de lo dispuesto en la LGT y RGIT que, en su caso, concreta la organización, la atribución de funciones y las competencias de los órganos inspectores.

149 El artículo 169.1 párrafo segundo del RGIT señala que *"Corresponde a cada Administración tributaria, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable, determinar en los distintos órganos con funciones inspectoras los puestos de trabajo que tengan a su cargo el desempeño de tales funciones y concretar sus características y atribuciones específicas"*

Consideramos que en estos supuestos la aplicación de estas normas resulta obligada, en cuanto la inexistencia de normas autonómicas propias generaría vacíos de regulación totalmente contrarios al correcto desarrollo de un procedimiento como el inspector que, como hemos dicho, ha de ser especialmente garantista.

Y a estos efectos, entendemos que en los casos de falta de regulación o en lo no regulado por la Comunidad autónoma correspondiente, resulta de aplicación la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria¹⁵⁰, en cuanto que es la normativa estatal que regula, entre otras cuestiones la estructura y organización de la inspección, las funciones de la misma, la figura del Inspector-jefe y las competencias atribuidas al mismo, la asignación de firma, la suscripción de las actas....etc., temas todos ellos esenciales en el desarrollo del procedimiento inspector y cuya regulación, resulta imprescindible de cara a la salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes, redundando en su seguridad jurídica.

Debemos aclarar a estos efectos que la Resolución de la AEAT referida no es una norma de mero funcionamiento interno, sino que aclara las funciones de los órganos inspectores con más detalle que la LGT o el RGIT lo que, en nuestra opinión, redundará en un mejor cumplimiento de los referidos derechos y garantías de los contribuyentes en un procedimiento como el inspector en el que ello resulta especialmente relevante.

Se trata de un procedimiento donde la separación entre la actuación de los distintos órganos inspectores resulta especialmente relevante, debiéndose tener claras las funciones que corresponden al inspector actuuario y al inspector jefe en cada una de las fases, cuestión que se desarrolla en la Resolución referida.

Cierto es que en contra de este criterio podría aludirse a la capacidad auto organizativa de la Administración autonómica- que no ponemos en duda en absoluto- para evitar la aplicación de esta Resolución; no obstante, insistimos en que esta Resolución de la AEAT estatal se producirá mientras no exista regulación autonómica propia al efecto que regule los aspectos normados en la misma, ya que si existe normativa propia se aplicará ésta. El caso más claro de esto último sería el de Galicia, que tiene una norma autonómica equivalente a la regulación de la AEAT, si bien Andalucía, Cataluña o Baleares regulan en distintas normas aspectos tratados en la Resolución de la AEAT.

No obstante, el Principado, Cantabria o Murcia carecen de normativa autonómica específica que regule las cuestiones contenidas en la Resolución de la AEAT lo que, desde el punto de vista de su transcendencia para el contribuyente, nos lleva a la aplicación de esta última, ya que, entenderlo de otro modo supondría dejar inerte al contribuyente autonómico ante la falta de regulación de la Hacienda regional de cuestiones que inciden directamente en el ejercicio de sus derechos y garantías. Y es que la alternativa ante esta solución es que no exista regulación alguna de estas cuestiones, lo que no resulta acorde con un procedimiento que ha de ser, si cabe, el más garantista para los contribuyentes.

De todas formas, siempre resultará posible (y hasta conveniente) que, como han hecho algunas Comunidades autónomas desde los mismos comienzos de su funcionamiento, el Ente autonómico (o la Consejería correspondiente) regule todas estas cuestiones con detalle- ya en la Ley de creación, en el Reglamento de

150 Las numerosas modificaciones de esta norma, a través de Resoluciones posteriores, hacen conveniente consultar la versión consolidada disponible en el BOE cuya última actualización es de marzo de 2013 y que puede verse en <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-7179&p=20130315&tn=0>[Consultado el 20 de agosto]

desarrollo o mejor en órdenes específicas que afecten a la Inspección tributaria autonómica como lo ha hecho recientemente Galicia¹⁵¹, más cuando en el procedimiento inspector, insistimos, no es baladí en aras a salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes a la Hacienda Regional.

En definitiva, se propugna desde aquí que en el ejercicio de la competencia de inspección tributaria sobre los tributos cedidos, la Inspección tributaria autonómica se vea afectada por los mismos poderes, deberes y límites que la Inspección estatal y el contribuyente a la Hacienda autonómica goce de las mismas garantías que tendría ante la actuación inspectora de la AEAT, ni una sola menos, que se verán reflejados bien en la norma autonómica que corresponda bien, en su defecto, en la normativa estatal.

Pues bien, de entre los aspectos que regula expresamente la norma estatal reseñada, o en su caso la autonómica, vamos a destacar algunas de las cuestiones que nos parecen especialmente importantes de cara a salvaguardar las garantías necesarias para los contribuyentes en el desarrollo del procedimiento inspector que llevan a cabo los órganos autonómicos, que se centran en la propia estructura del Área, y en las funciones atribuidas a cada uno de los órganos que participan en el propio procedimiento inspector.

De esta forma el apartado 1 de la Resolución de la AEAT, establece los órganos con atribuciones propias de la inspección de los tributos estructurándolos en:

- a. Esfera central (y respecto de todo el territorio nacional): Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos, que dependerán directamente del titular del Departamento.
- b. Esfera de la Administración territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: Dependencias Regionales de Inspección, respecto de la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia.

Centrándonos en las Dependencias regionales de Inspección, conforme al apartado 3.1 de la citada Resolución, pueden integrarse por las siguientes unidades: Área de Inspección; Oficina Técnica; Unidad de Planificación y Selección; Unidad de Gestión de Grandes Empresas.

Nos interesa señalar especialmente que el Área de inspección se integra por Equipos y Unidades de Inspección que se ocupan de las labores de comprobación e investigación (punto 4.1 de la Resolución de la AEAT) estructura que obedece al principio general de que las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos de la AEAT se desarrollen, por lo general, bajo formas de **organización de trabajo en equipo**¹⁵².

Así, conforme al apartado 4.2.1 de la Resolución, los **Equipos de Inspección**, estarán dirigidos por un Jefe de Equipo, que tendrá la condición de Inspector de Hacienda, conforme a las instrucciones que, en su caso, dicte

151 Vid. Orden de 20 de diciembre de 2012 por la que se organiza y se atribuyen funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias del Área de Inspección Tributaria de la Agencia Tributaria de Galicia (DOG de 28 de diciembre de 2012), ya citada.

152 Contenido en la Disposición adicional vigésimo octava de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31 de diciembre).

Cualquiera que sea la estructura organizativa que mantenga la Comunidad autónoma que, en principio, no sería cuestionable en base a su capacidad auto organizativa, habrá de identificarse necesariamente, como ocurre en el ámbito estatal, con una fórmula de trabajo en equipo debidamente ordenada y jerarquizada a través de Equipos, Departamentos, Unidades...

el Director General de la Agencia Tributaria, y podrán estar integrados por Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda, Agentes de la Hacienda Pública y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de la Dependencia Regional. También podrán constituirse, por acuerdo del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y a propuesta del Delegado Especial afectado, **Equipos de Inspección** formados por el número de Técnicos de Hacienda que en cada caso se determine por el Jefe de la Dependencia Regional, cuya dirección corresponderá a un Inspector de Hacienda quién, por delegación del Inspector Jefe, podrá dictar los actos de liquidación e imponer las sanciones que procedan como consecuencia de las actuaciones realizadas por los miembros del Equipo.

En idéntico apartado se establece que las **Unidades de Inspección** estarán dirigidas por un Jefe de Unidad, que tendrá la condición de Técnico de Hacienda, conforme a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria, y podrán estar integradas por Técnicos de Hacienda, Agentes de la Hacienda Pública y demás personal que en cada momento se determine por el Jefe de la Dependencia Regional.

La diferencia entre unos y otros viene marcada por la complejidad de las actuaciones a llevar a cabo y el volumen anual de las operaciones de los contribuyentes inspeccionados, siendo los de mayor calado competencia de los **Equipos de Inspección**¹⁵³, cuyo ámbito de actuación preferente estará constituido por las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación que revistan especial dificultad (que se determinan en el artículo 4.2.3 de la Resolución) las actuaciones relativas a obligados tributarios que desarrollen actividades económicas cuya cifra de negocios o, en su defecto, el volumen anual de operaciones declarado en cualquiera de los ejercicios comprobados supere 4.000.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance general, o 5.700.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance parcial.

Los Equipos formados por Técnicos de Hacienda dirigidos por un Inspector, a los que antes aludimos, podrán desarrollar actuaciones inspectoras que no revistan especial dificultad y que se refieran a obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas o a obligados tributarios que, desarrollando este tipo de actividades, su cifra de negocios o, en su defecto, el volumen anual de operaciones declarado en cualquiera de los ejercicios comprobados no supere 2.500.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance general, o 4.000.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance parcial¹⁵⁴.

En cuanto a las **Unidades de Inspección** desarrollarán actuaciones inspectoras que no revistan especial dificultad, y que se refieran a obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas o a obligados tributarios que, desarrollando este tipo de actividades, su cifra de negocios o, en su defecto, el volumen anual de operaciones

153 Vid. Punto 4.2.2 de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 donde se establece la distribución de competencias entre unos y otros.

154 La distribución de los expedientes entre los Equipos del Área de Inspección se realizará por el Jefe de la Dependencia atendiendo a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria.

declarado en cualquiera de los ejercicios comprobados no supere 4.000.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance general, o 5.700.000 euros, tratándose de actuaciones de alcance parcial.¹⁵⁵

Asimismo, y concretada la estructura y el ámbito de actuación de estas fórmulas de trabajo en equipo que adopta la AEAT, en el punto 5 de la Resolución se contempla la figura del inspector jefe al que se atribuyen determinadas funciones dentro del proceso inspector.

Añade el punto 6.1.2. de la misma Resolución que *“las actuaciones de los Equipos y Unidades deberán ser ordenadas y dirigidas en todo caso por los Jefes de cada Equipo o Unidad, y serán practicadas directamente por aquellos o por los Inspectores de Hacienda y Técnicos de Hacienda integrados en dichos Equipos o Unidades”*.

Conforme a lo previsto en el número 7 de la Resolución, totalmente aplicable al ámbito autonómico, en cuanto al desempeño de las funciones inspectoras *“sólo los Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda y Agentes de la Hacienda Pública que desempeñen puestos de trabajo en los órganos a que se refiere el número Uno de esta Resolución tendrán las atribuciones y facultades propias de la Inspección de los Tributos a los efectos de realizar las actuaciones inspectoras, documentar sus resultados y dictar las liquidaciones u otros actos administrativos que procedan, según las tareas propias de cada puesto de trabajo”*.

También resulta relevante que el apartado 8.2 b) de la Resolución que venimos analizando determina que *“las actas de la Inspección de los Tributos serán firmadas [...] por el Jefe del Equipo o de la Unidad que haya realizado las actuaciones de comprobación e investigación”* añadiendo en su último párrafo que *“cuando se haya encomendado a un Inspector de Hacienda o a un Técnico de Hacienda la realización de la totalidad de las actuaciones previas a la formalización de las actas sobre un determinado obligado tributario y no se haya asignado la firma, firmará las actas en todo caso el Jefe de Equipo o de Unidad, pudiendo asimismo firmarlas el funcionario citado”*.

Se contempla en el apartado 8.3.4 que *“la asignación de firma debe ser anterior o simultánea a la suscripción del acta y se adjuntará a ésta”*.

Llevando este planteamiento al ámbito autonómico obtendríamos varias conclusiones que resultan de sumo interés sobre todo para aquellos casos en los que los Entes Tributarios regionales no hayan desarrollado a través de normas propias la estructura y organización de funciones de su Inspección, por lo que deben utilizar además de lo dispuesto en la LGT y el RGIT, la normativa de la AEAT ya expuesta, con el fin de salvaguardar las garantías exigibles dentro del procedimiento inspector estatal que, deben reproducirse sin ambages en el ámbito regional.

7. Las garantías del procedimiento inspector autonómico

Como señalamos, nos preocupa particularmente establecer unas líneas generales de actuación de obligado cumplimiento por parte de la inspección tributaria autonómica, en aquellos supuestos en los que los Entes autonómicos no dispongan de normativa propia sobre la estructura, organización y atribución de funciones a sus

¹⁵⁵ La distribución de los expedientes entre las Unidades del Área de Inspección se realizará por el Jefe de la Dependencia atendiendo a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria, que podrán atender a los tipos de puestos de trabajo desempeñados por los funcionarios que ostenten la jefatura de cada Unidad. En este caso, la atribución efectiva de competencias a las Unidades hasta los importes indicados en el párrafo anterior estará condicionada a la creación, en función de las necesidades de servicio, de aquellos puestos en la Relación de Puestos de Trabajo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

órganos inspectores. Nos preocupa, como ya hemos dicho, que los contribuyentes autonómicos puedan gozar de los mismos derechos y garantías que los contribuyentes estatales cuando afrontan un procedimiento inspector con la AEAT.

A la vista de las normas vigentes, LGT, RGIT y otra normativa que regula esta materia tanto estatal como autonómica, que hemos ido desgranando en epígrafes anteriores, consideramos de interés entresacar una serie de ideas esenciales que pueden resolver los problemas a los que, en un hipotético caso, podría enfrentarse el contribuyente sometido a un procedimiento inspector en el ámbito autonómico.

Primero: la normativa aplicable al desarrollo del procedimiento inspector.

La primera cuestión a tener en cuenta a la vista de lo analizado hasta aquí es que, los órganos autonómicos tienen las mismas facultades que se atribuyen a la inspección estatal, utilizándose idénticos procedimientos y aplicándose las mismas normas que rigen el funcionamiento de ésta, de forma indiscutible LGT y RGIT y, en nuestra opinión, y a salvo de que exista legislación autonómica propia que se ocupe de regular estos aspectos, la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 en la medida que regula, como hemos visto, estructura y organización de la inspección, determinación de las funciones de los órganos con funciones inspectoras, la figura del Inspector-jefe y competencias que se le atribuyen, asignación de firma, suscripción de las actas y otros documentos....etc., cuestiones, todas ellas de especial relevancia en un procedimiento como el inspector que debe ser especialmente garantista.

Consideramos que tal criterio encuentra un apoyo indiscutible en el artículo 58.1 de la Ley de Financiación de 2009, que en el ámbito de los tributos totalmente cedidos, en relación con el alcance de las competencias en materia de inspección tributaria, determina la aplicación de “las **normas legales y reglamentarias** que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria”. Siendo la Resolución reseñada- dictada por la AEAT en función de su potestad reglamentaria- la norma estatal que se ocupa de regular las cuestiones expuestas, a falta de regulación autonómica propia resultará de indiscutible aplicación.

Dicho de otra forma, si la Comunidad autónoma no despliega su potestad reglamentaria fundamentada en su capacidad auto organizativa, como han hecho, por ejemplo, Galicia y en menor medida, Andalucía, Cataluña o Baleares, la solución es que se aplique la Resolución de la AEAT (entendida como normativa estatal) para evitar que el contribuyente quede inerte ante la inspección autonómica.

De esta forma, en todos aquellos casos en los que no exista una norma autonómica que nos resuelva la cuestión- y ello ocurre de forma llamativa en el Principado de Asturias, Cantabria o Murcia y en otras Comunidades autónomas en aspectos puntuales- consideramos aplicable la Resolución de la AEAT en cuanto que ello redundaría directamente en el ejercicio de sus derechos y garantías de los contribuyentes autonómicos.

Segundo: la necesidad de adoptar fórmulas de trabajo en equipo por parte de la inspección autonómica en los que cada interviniente tiene definido su ámbito competencial y funcional.

A la vista de la normativa estatal que resulta aplicable al ejercicio de las competencias en materia de inspección tributaria en el ámbito de los tributos totalmente cedidos, la siguiente conclusión a la que llegamos es que, como ocurre en el ámbito del Estado, también en el autonómico ha de prevalecer el principio general expuesto en la

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de que las labores de comprobación e investigación habrán de llevarse a cabo preferentemente **“en fórmulas de trabajo en equipo”**.

Si bien es cierto que en el ámbito autonómico no hay necesidad de reproducir una estructura idéntica a la de la AEAT- de hecho como hemos visto cada Comunidad autónoma ha optado por una fórmula de organización específica (más o menos desarrollada)- resulta claro que el Área o Servicio de Inspección deben estar estructurados y jerarquizados de esta forma u otra, en cuanto que las funciones que se atribuyen a los órganos inspectores dentro del procedimiento son diferentes y deben desarrollarse por órganos distintos que el contribuyente debe conocer de antemano y de forma fehaciente (artículo 34 LGT), en aras al respeto de su seguridad jurídica.

Dicho de otra forma, cualquiera que sea la estructura organizativa que mantenga la Comunidad autónoma que, en principio, no sería cuestionable en base a su capacidad auto organizativa, habrá de identificarse necesariamente, como ocurre en el ámbito estatal, con una fórmula de trabajo en equipo debidamente ordenada y jerarquizada a través de Equipos, Departamentos, Unidades...(o cualquier otra forma de organización que se estime conveniente más o menos estratificada) de los que formarán parte, normalmente, un jefe, uno o varios actuarios, otros funcionarios y personal del Ente regional que colaboran con él¹⁵⁶. A cada uno de ellos les corresponderán competencias específicas, en cuyo reparto se tienen en cuenta criterios territoriales, de complejidad o de tipo económico, sin que, ateniéndonos al mandato legal que requiere la fórmula de trabajo en equipo, quepa admitir que un único funcionario ejercite de forma unipersonal todas las labores inspectoras por las razones que se expondrán en las siguientes conclusiones.

La estructura que se fije, tendrá como cometido la labor de comprobación e investigación, o lo que es lo mismo, la instrucción del procedimiento inspector, en la que cada órgano que interviene tiene sus funciones encomendadas y su ámbito de actuación delimitado.

Debemos reiterar aquí el contenido del artículo 7 de la Resolución de la AEAT conforme al cuál *“sólo los Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda y Agentes de la Hacienda Pública (...) tendrán las atribuciones y facultades propias de la Inspección de los Tributos a los efectos de realizar las actuaciones inspectoras, documentar sus resultados y dictar las liquidaciones u otros actos administrativos que procedan, según las tareas propias de cada puesto de trabajo”*.

Nos gustaría resaltar, para finalizar, que todas las figuras que se mencionan, Inspectores, Técnicos de Hacienda y Agentes son **funcionarios**.

Tercero: la necesidad de determinar una “Jefatura” en la estructura elegida.

El tercer aspecto importante es que, de la interpretación del RGIT y de la Resolución de la AEAT que antes expusimos a grandes rasgos, la estructura elegida, reciba el nombre que reciba,- Equipo, Departamento, Unidad....- se dirigirá necesariamente por un Inspector de Hacienda o por un Técnico de Hacienda¹⁵⁷. El funcionario elegido tendrá la

156 La Resolución de la AEAT señala en el apartado 4.1 que *“Las actuaciones de comprobación e investigación atribuidas a las Dependencias Regionales de Inspección serán desarrolladas, con carácter general, por los Equipos y Unidades del Área de Inspección. Estos Equipos y Unidades podrán asimismo realizar otras actuaciones inspectoras”*.

157 Afirma J. CALVO VÉRGEZ que *“la dirección de las actuaciones inspectoras corresponde siempre a los órganos de inspección, debiendo decidir aquellos funcionarios que tramiten el procedimiento el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse”* en CALVO VÉRGEZ, J.: Inicio y desarrollo del procedimiento de inspección tributaria: cuestiones conflictivas, ob., cit., pág. 61.

condición de Jefe de la misma, y se ocupará de ordenar, distribuir y controlar las funciones y actuaciones que, dentro de la instrucción del proceso inspector, haya de realizar él mismo o los Inspectores y Técnicos de Hacienda que se integren en estas estructuras. (punto 6 de la Resolución de la AEAT)¹⁵⁸.

Asimismo, se le atribuye a quien ostente la condición de Jefe de la estructura en equipo que se conforme, la función de **firmar las actas** que resulten de las actuaciones inspectoras, si bien en el caso de existir una asignación de firma que deberá ser anterior o simultánea a la suscripción del acta y se adjuntará a la misma- el acta se firmará por el **funcionario** asignado y, **"en todo caso"**, por el Jefe del Equipo, Unidad....etc., debiendo ambos, a tal efecto, y en aras al cumplimiento de los derechos y garantías que asisten al mismo, habrá de estar perfectamente identificados por el contribuyente.

Llamamos la atención especialmente sobre el hecho de que quienes suscriben el acta han de ser necesariamente funcionarios, tal y como contempla en el artículo 185.2 del RGIT al afirmar que **"las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario"**, funcionario que, a tenor de expuesto, tendrá la condición de Inspector o Técnico de Hacienda, sin que quepa ningún otro tipo de sujetos a los que no se les atribuye esta función inspectora. La Resolución de la AEAT, concreta más y exige la firma por aquellos de dichos funcionarios que ostenten la condición de Jefes de Equipo o Unidad (apartado 8).

Así las cosas, en el desarrollo del procedimiento inspector autonómico, se habrá de ser especialmente riguroso a la hora de atribuir funciones inspectoras solamente al personal capaz de llevar a cabo las mismas, teniendo en cuenta lo previsto por las normas reseñadas¹⁵⁹.

Cuarto: la especial atención a la firma de actas.

A la vista de lo anterior, se exige que la firma del acta se realice necesariamente por un **funcionario** entendiendo por tal una persona vinculada a la Administración autonómica por una relación de empleo regulada por el Derecho administrativo que podría ser de carrera o interino¹⁶⁰.

158 Tomando de ejemplo el caso de Galicia, única Comunidad autónoma que ha aprobado una norma autonómica pareja a la Resolución estatal, vemos que se reproducen el mismo patrón apuntado. De esta forma, la estructura de la inspección de la ATRIGA cuenta con dos tipos de órganos: el Área de Inspección Tributaria, que cuenta con el Departamento de Inspección Tributaria, configurado, a su vez, en unidades centrales de inspección (esfera central) y las unidades de Inspección Tributaria integradas dentro de las Delegaciones de la Agencia Tributaria de Galicia, admitiéndose la posibilidad de Equipos de inspección (esfera territorial). Las unidades centrales de inspección se integran por el jefe de unidad, los funcionarios de las escalas superior o técnica de finanzas y demás personal que en cada momento se determine por el jefe de área de Inspección Tributaria, mientras que las unidades de Inspección Tributaria lo hacen por el jefe de unidad, subjefe de unidad, los funcionarios de las escalas superior o técnica de finanzas y demás personal que en cada momento se determine por el jefe de área de Inspección Tributaria. En su caso los Equipos de Inspección se forman por el número de funcionarios de la escala técnica de finanzas que en cada caso se determine, designándose a uno de ellos como jefe de equipo, que podrán realizar totalmente y ultimar actuaciones inspectoras suscribiendo las actas correspondientes con respecto a los hechos impositivos y límites cuantitativos que se establezcan por resolución del director de la Agencia Tributaria.

159 Sobre la importancia del ejercicio de la función pública de gestión tributaria, Vid. PITA GRANDAL, A.M.: "La Agencia Estatal de Administración tributaria", ob., cit., pág. 372 y 373.

160 En el primer caso, accede en virtud de nombramiento legal para el desempeño de plazas de plantilla clasificadas en los Grupos correspondientes, se hallen vinculados a la Administración autonómica por una relación de servicios profesionales de carácter permanente; en el supuesto del interino debe existir un nombramiento legal, que les habilite para ocupar temporalmente plazas vacantes en la plantilla de la Administración autonómica, en tanto no se provean por funcionarios de carrera o les sustituyan en sus funciones en los supuestos de licencias o permisos y en las situaciones de servicios especiales.

Consecuencia de ello, el personal laboral de la Administración autonómica, (vinculado a la misma por una relación contractual, por tiempo indefinido o de duración determinada, regulada por el Derecho del Trabajo), conforme a lo dispuesto en el artículo 185.2 del RGIT antes reseñado, cuya interpretación no da cabida a dudas, **nunca podría firmar un acta de inspección** y de hacerlo la misma resultaría afectada de **nulidad radical** por falta de competencia¹⁶¹.

Por lo tanto, y en virtud de lo dispuesto en la normativa estatal que resulta aplicable, los Técnicos Superiores o de Grado Medio adscritos a los Organismos autonómicos, al no ser funcionarios, no pueden bajo ningún concepto suscribir el acta que culmina el procedimiento inspector. En el caso, de que se diera esta circunstancia, es decir, que el acta se firme por un contratado laboral, las actuaciones resultarían nulas, al conculcar la legalidad vigente, lo que supondría la nulidad en cadena de las liquidaciones resultantes de las actuaciones llevadas a cabo y firmadas por el órgano incompetente¹⁶².

Resulta esencial entonces que el contribuyente pueda identificar al actuario y su condición de **funcionario**, a la que se añade la de Jefe de Equipo, Unidad..., para cumplir el mandato del RGIT y de la Resolución de la AEAT, sin olvidar que el artículo 34 de la LGT le confiere derecho a ello en aras al respeto de la seguridad jurídica y a que se cumplan los derechos y garantías que asisten al contribuyente en el proceso inspector que se debe llevar a cabo, exclusivamente, por aquellos a quienes la normativa otorga la función inspectora.

Al hilo de esta cuestión, se planteó en su momento si los subinspectores podían no solo instruir el procedimiento, sino también firmar el acta correspondiente o si, por el contrario, la firma del acta por un subinspector suponía la nulidad de lo actuado por falta de competencia funcional de éste. La figura del subinspector se ha sustituido por la de Técnico de Hacienda¹⁶³ por lo que podría reproducirse tal polémica con estos funcionarios.

Pese a que las sucesivas reformas de la Resolución de la AEAT han eliminado cualquier referencia explícita al papel de los subinspectores, es llamativo señalar que la Resolución de la AEAT de 16 de febrero de 1996, establecía que *"los subinspectores adscritos a los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección desarrollarán las actividades de apoyo y colaboración que procedan e intervendrán en las correspondientes actuaciones inspectoras desarrollando las actividades que les sean encomendadas"*.

A tenor de la dicción de este precepto la jurisprudencia se ha pronunciado respecto de la competencia de los subinspectores para llevar a cabo las actuaciones inspectoras, aceptando la competencia de los mismos para efectuar estas actuaciones en tanto en cuanto tales subinspectores se encuentren integrados en los Equipos a

161 Traemos a colación la advertencia que J.J. FERREIRO ya hizo cuando se creó la AEAT como Ente separado de la Administración del Estado, de que la gestión de intereses públicos, como lo son en este caso los derivados de la función inspectora, se lleve a cabo por particulares que puedan contratarse junto a los funcionarios adscritos a la AEAT (Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Nota sobre la Agencia Estatal de la Administración tributaria", REDF (Civitas), núm. 71, 1991, pág. 403).

162 Llega a la misma conclusión ABAJO ANTÓN, LM.: La empresa ante la inspección fiscal, FC Editorial, 1999, pág. 159.

163 Con la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, se crean los Cuerpos Técnicos del Ministerio de Hacienda, entre los que se encuentra el Cuerpo Técnico de Hacienda, adscrito a la AEAT cuya funciones serán las relativas a la gestión, inspección y recaudación del sistema tributario estatal y del sistema aduanero.

los que corresponde la Inspección acordada¹⁶⁴. Y es que la necesidad de que los subinspectores (ahora Técnicos de Hacienda) se integren en tales Equipos viene dada porque en base al principio de jerarquía que ha de regir necesariamente los mismos, por encima de ellos hay un Jefe de Equipo que, como ya hemos dicho, necesariamente ha de ser un Inspector de Hacienda o un Técnico de Hacienda, funcionarios a los que corresponden determinadas actuaciones, entre las que están, como hemos visto, la firma de actas.

Obviamente, y conforme a las normas que regulan el procedimiento inspector y la atribución de funciones dentro del mismo, parece lógico pensar que los subinspectores, aunque en el actualidad no se establezca expresamente en la Resolución de la AEAT, deben realizar preferentemente las mismas “**labores de apoyo y colaboración**” que antes tenían encomendadas, respetando un principio de jerarquía que ha de regir la composición de dichos equipos o unidades de inspección en los que es el jefe de las mismas, quien tiene la responsabilidad de firmar el acta correspondiente.

No obstante, es cierto que por razones debidamente justificadas, puede decidirse atribuir por el órgano competente¹⁶⁵, la comprobación e investigación de la situación tributaria al funcionario o funcionarios de la inspección (Inspectores o Técnicos de Hacienda)¹⁶⁶ que hubieran realizado de manera efectiva las mismas, e incluso asignarle la firma de la propuesta de regularización resultante de sus actuaciones, asignación de firma que conforme a lo previsto en el artículo 8.3.3. de la Resolución de la AEAT “*sólo procederá tras efectuar un análisis detallado del contenido de la propuesta de regularización, los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente y las precisiones que, en su caso, requiera el Jefe de Equipo o de Unidad del actuario*”.

Llegado el caso, conforme a lo previsto en el punto 8.1.1. de la Resolución de la AEAT, resultará absolutamente necesaria la autorización del Jefe de la estructura autonómica que corresponda (Unidad, Equipo, Departamento...), que se reflejará en el oportuno visto bueno del Acta, además de adjuntar al acta la correspondiente asignación que habrá de ser previa o simultánea al acto de firma con el fin de garantizar al obligado tributario que quien suscribe esta última está autorizado para ello.

164 Cfr. Sentencia de 23 de mayo de 2006 y, en la misma línea, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 14 de octubre y de 27 de octubre de 2010. A tal respecto, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2012, que recoge entre otras entre otras la doctrina emanada, en las Sentencias núms. **366/08, de 9 de abril (RTC 2008, 366)**, **405/08, de 17 de abril (RTC 2008, 405)**, y **591/08, de 3 de junio (RTC 2008, 591)**, realiza las siguientes consideraciones acerca de los vicios del procedimiento derivados de la actuación de un funcionario con categoría de subinspector en calidad de actuario: *Primera, que la actuación del subinspector debe enmarcarse dentro del ámbito de la encomienda de gestión, prevista en el apartado Diez - 2 a) de la Resolución de 16 de abril de 1999 de la AEAT, congruente con el art. 15 de la Ley 30/92.*

Segunda, que ello no obsta a que concurriera una asignación de firma, prevista en el punto f) del mismo apartado, congruente con el art. 16 de la Ley 30/92, por cuanto en ambos casos se trata de técnicas de auxilio en la gestión y en el ejercicio de las competencias propias.

Tercera, que en consecuencia no es exacta la conclusión que parece desprenderse de la demanda en el sentido de que en el acta, y por tratarse de encomienda de gestión, debería constar en todo caso la firma del titular de la competencia, y sí por el contrario cabe el mero visto bueno previsto en el ya dicho punto f), que en la medida en que implica una validación de los auxilios de ambas clases a que se ha hecho referencia, queda convalidada por el Acuerdo del Jefe de la Dependencia que dictó la resolución”

165 En el ámbito estatal la asignación de firma se otorgará por el Jefe de Equipo o de Unidad atendiendo a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria (punto 8.3.3. de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo) lo que a falta de regulación autonómica expresa trasladaría esta misma función al Jefe de la unidad.... correspondiente.

166 Señala el punto 8.3.2 de la Resolución de AEAT de 24 de marzo de 1992 que “*los Jefes de Equipo de las Dependencias Regionales de Inspección podrán asignar la firma de las propuestas de regularización resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación a los Inspectores de Hacienda, así como a los Técnicos de Hacienda que no ocupen puestos de entrada siempre que, en ambos casos, hubieran realizado de manera efectiva la totalidad de las actuaciones previas a la formalización de las actas*”.

En definitiva, ya sea como actuario, ya imprimiendo un visto bueno sobre las actuaciones llevadas a cabo por los funcionarios que pudieran tener asignada la firma, en el acta deberá reflejarse la firma del Jefe de la estructura en equipo autonómica correspondiente sin que, en ningún caso, los subinspectores (ahora, Técnicos de Hacienda) puedan rebasar sus posibilidades funcionales en el ámbito de las competencias propias del órgano al que pertenecen, ni realizar funciones reservadas a otros órganos- como lo sería firmar las actas sin tener en cuenta las premisas anteriores- so pena de que dichas actuaciones estén viciadas de nulidad, que acarrearía también la de las liquidaciones que se firmen como consecuencias de ellas.

Ni que decir tiene que desde un punto de vista de formal si la Comunidad autónoma no ha aprobado un modelo específico de Actas¹⁶⁷, tendrá que atenerse al modelo estatal aprobado por la AEAT¹⁶⁸ que sería el modelo que debe aplicarse, mientras no exista uno propio debidamente aprobado.

Quinto: la figura del Inspector- jefe y la atribución de sus funciones en el ámbito autonómico.

Ante la eventual inexistencia de normativa autonómica propia se impone que, utilizando la LGT y el RGIT y la Resolución de la AEAT, en el ámbito autonómico deba identificarse necesariamente la figura del Inspector jefe- reciba la denominación que reciba- al que deben atribuirse las funciones que tiene reconocidas en el artículo 5.2 de la Resolución de la AEAT. Por lo tanto, en el desarrollo del procedimiento inspector le corresponderá, además de ordenar el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación del obligado tributario, o cualquier otro acuerdo que finalice el procedimiento.

Como premisa previa, y conforme a lo que hemos sostenido en las conclusiones anteriores, las liquidaciones dictadas por este órgano resultantes del desarrollo de un procedimiento inspector en el que se regularice la situación del obligado tributario, solo podrán dictarse cuando la función inspectora previa y necesaria para llegar a las mismas se haya realizado, en todos sus términos, por los órganos competentes para ello, conforme a las normas que reglamentan las actuaciones de la inspección. Por el contrario, si las liquidaciones tienen su origen en actuaciones inspectoras que resulten nulas por falta de competencia del actuario en cualquiera de los aspectos ya reseñados, también serían nulas.

Por último, también corresponde a este órgano, en su caso, autorizar el inicio de los expedientes sancionadores en aquellos casos en los que la normativa reglamentaria exija dicha autorización, y dictar los actos de imposición de sanción que correspondan como consecuencia de esta última.

Llegados a este punto, solo queda insistir en que la falta de acción regulatoria por parte de las Agencias tributarias autonómicas sobre aquellos aspectos del procedimiento de inspección tributaria relativos a la organización y atribución de competencias a los órganos inspectores se subsana por la aplicación necesaria de la normativa

167 Como ha hecho la mayoría de ellas, v.gr. Resolución de 16 de junio de 2008, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de Tributos de la Administración tributaria de Canarias; Resolución de 7 de marzo de 2007, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de los Tributos de la Generalitat valenciana; Resolución de 22 de febrero de 2008, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de Tributos de la Comunidad autónoma de Extremadura; Resolución EFC /2432/ 2010, de 29 de junio, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección tributaria de la Agencia tributaria de Cataluña (D.O.G.C de 21 de julio) o Resolución de 29 de diciembre de 2011 de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de Hacienda de la Xunta de Galicia (D.O.G de 9 de enero de 2012).

168 Resolución de 29 de noviembre de 2007 de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban los modelos de Actas de la Inspección de los Tributos que desarrolla el artículo 176 del RGIT.

estatal que regula estas cuestiones, en concreto, la LGT, el RGIT y la Resolución de la AEAT mencionada a lo largo de este estudio con el fin de salvaguardar los derechos y garantías exigibles dentro del procedimiento inspector estatal que, deben reproducirse sin ambages en el ámbito regional.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Constitucional. Pleno

Sentencia de 10 Abril de 2014, rec. 2918/2005

Ponente: Adela Asua Batarrita

Tutela judicial efectiva. Orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Acceso a la jurisdicción.

El Tribunal, en un recurso de inconstitucionalidad planteado por el TSJ de Castilla La Mancha y referido al plazo de seis meses fijado en el artículo 46.1 LJCA como término en el que deben ser recurridas la resoluciones producidas por "silencio administrativo negativo", declara que, como estas resoluciones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo no pueden considerarse como verdaderos actos, sino como meras ficciones procesales, no hay plazo para recurrirlas en vía contencioso-administrativa. Con ello se confirma ahora con carácter abstracto lo que ya había reconocido anteriormente el Tribunal supremo.

Hemos de advertir que existe un voto particular en el que se expresa lo siguiente:

"Cuando se cumple la obligación de resolver de forma expresa pero la notificación correspondiente es defectuosa, por no contener la indicación de los recursos que procedan, se admite una vulnerabilidad de la Administración ilimitada por cuanto que el inicio del dies a quo del plazo de impugnación queda virtualmente en manos del propio interesado; en cambio, el incumplimiento de la obligación de resolver, que causa mayor zozobra jurídica a los interesados que la práctica de una notificación defectuosa y que, según nuestra doctrina, vulnera la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1 CE) así como los valores que proclaman los arts. 24.1, 103.1 y 106.1 CE, conduce a una situación en la que el plazo de acceso a la justicia transcurre inexorablemente por mandato legal, sin atender en modo alguno a si los interesados han realizado o no actuaciones que supongan conocimiento de la producción de los efectos del silencio y del sentido, estimatorio o desestimatorio, de tales efectos. Esta diferencia de tratamiento no puede considerarse acorde con la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1 CE) así como con los valores que proclaman los arts. 24.1, 103.1 y 106.1 CE."

Fundamentos jurídicos

1. El precepto cuestionado en el presente proceso constitucional es enunciado por el inciso segundo del apartado 1 del artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (en adelante, LJCA). Sin embargo, conviene tener presente la redacción de todo el apartado:

“El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expreso. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto”...

2. ... El legislador cuenta con un ámbito de libertad amplio en la definición o determinación de las condiciones y consecuencias del acceso a la justicia, pues le incumbe configurar la actividad judicial y, más concretamente, el proceso en cuyo seno se ejercita el derecho fundamental ordenado a la satisfacción de pretensiones dirigidas a la defensa de derechos e intereses legítimos (STC 206/1987, de 21 de diciembre, FJ 5). En esta regulación, la ley podrá establecer límites al ejercicio del derecho fundamental que serán constitucionalmente válidos si, respetando su contenido esencial (art. 53.1 CE), están dirigidos a preservar otros derechos, bienes o intereses constitucionalmente protegidos y guardan la adecuada proporcionalidad con la naturaleza del proceso y la finalidad perseguida...

Estos criterios de enjuiciamiento constitucional deben operar de forma más incisiva en los supuestos, como el presente, en que el acceso a la justicia sirve para asegurar el control judicial de la actividad administrativa...

Esa jurisprudencia viene insistiendo en que el silencio administrativo de carácter negativo es “una ficción legal que responde a la finalidad de que el ciudadano pueda acceder a la vía judicial, superando los efectos de la inactividad de la Administración”...

... Hemos advertido en la STC 166/2012, de 1 de octubre (FJ 2), la *“La posición de este Tribunal es bien distinta en el proceso de amparo y en el de control de constitucionalidad de la ley, incluido el provocado por las cuestiones de inconstitucionalidad, pues hay en él un componente abstracto de nuestro enjuiciamiento que no podemos eludir”*...

5. ... Los arts. 42 a 44 LPC fueron modificados por la Ley 4/1999 teniendo a la vista el régimen legal de impugnación de los “actos presuntos” establecido en el art. 46.1 LJCA, precepto que no fue derogado ni modificado con ocasión o como consecuencia de dicha reforma. Por tanto, habida cuenta de que, primero, el inciso segundo del art. 46.1 LJCA que regula el plazo de impugnación del “acto presunto” subsiste inalterado; segundo, que tras la reforma de 1999 de la Ley 30/1992 en los supuestos de silencio negativo ya no existe acto administrativo alguno finalizador del procedimiento (art. 43.2 LPC), ni un acto administrativo denominado “presunto” basado en una ficción legal como se desprendía de la redacción originaria de la Ley 30/1992, y tercero, que la Administración sigue estando obligada a resolver expresamente, sin vinculación al sentido negativo del silencio [arts. 42.1 y 43.3 b) LPC], el inciso segundo del art. 46.1 LJCA ha dejado de ser aplicable a dicho supuesto. En otras palabras, se puede entender que, a la luz de la reforma de 1999 de la Ley 30/1992, la impugnación jurisdiccional de las desestimaciones por silencio no está sujeta al plazo de caducidad previsto en el art. 46.1 LJCA.

Así entendido, es manifiesto que el inciso legal cuestionado no impide u obstaculiza en forma alguna el acceso a la jurisdicción de los solicitantes o los terceros interesados afectados por una desestimación por silencio. Por todo ello, procede declarar que el inciso legal cuestionado no vulnera el art. 24.1 CE.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Pleno

Sentencia de 3 de diciembre de 2013, rec. 557/2011

Ponente: Segundo Menéndez Pérez

Procedimientos sancionadores referentes al dominio público hidráulico. Plazo de caducidad. Interpretación del artículo 58.4 LRJ-PAC.

Aunque el asunto principal no era de carácter tributario, la sentencia es importante porque rectifica la doctrina fijada en la anterior de 17 de noviembre de 2003.

El problema versa sobre la interpretación del artículo 58 de la LRJAP-PAC que exige, para considerar producida una notificación (efectuada por correo), que conste debidamente acreditado el intento de notificación. Con este fundamento el TS había declarado que, al efecto de determinar si un determinado procedimiento había culminado en el plazo máximo de duración, dentro de ese mismo periodo debía haberse producido la acreditación del intento de notificación. Es decir, el procedimiento terminaba en "el momento en que la Administración reciba la devolución del envío" (esto es, del correo certificado, o, en este caso, del burofax, que le devuelve el Servicio de Correos comunicando que no se ha logrado practicar la notificación)".

Fundamentos de derecho

TERCERO: Así las cosas, la decisión de aquel primer motivo requiere que nos pronunciemos sobre cuál es el momento en que cabe tener por producido, realizado o cumplido el intento de notificación al que alude aquel artículo 58.4. O mejor dicho, requiere que nos pronunciemos acerca de si ese momento es el que fijó la sentencia de este Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2003, dictada en el recurso de casación en interés de la Ley número 128/2002, que la actora invocó a su favor en el escrito de conclusiones, pues si lo fuera -como se dijo al final de la doctrina legal que allí declaramos- "el momento en que la Administración reciba la devolución del envío" (esto es, del correo certificado, o, en este caso, del burofax, que le devuelve el Servicio de Correos comunicando que no se ha logrado practicar la notificación), el procedimiento sancionador que nos ocupa habría de declararse caducado...

Expresamos entonces...) que "[...] para fijar el dies ad quem en el cómputo del plazo de duración del procedimiento, es preciso determinar también el momento en que puede considerarse cumplido el intento de notificación. Ello dependerá del procedimiento de notificación empleado y, en el supuesto de un intento de notificación por correo certificado, dicho momento será sin duda el de la recepción por la Administración actuante de la devolución del envío por parte de Correos, ya que sólo a partir de ese momento quedará debidamente acreditado ante la Administración que se ha llevado a cabo el infructuoso intento de notificación. Será también el momento a partir del cual se entenderá concluso el procedimiento a los efectos del cómputo de su plazo máximo...

Sin embargo, obligados ahora a precisar lo que entonces no era necesario, afirmamos que la acreditación que requiere el repetido artículo 58.4 no forma parte del plazo que ha de computarse al efecto a que se refiere (de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento), sino que es sólo una exigencia de constatación...

En este sentido, y sólo en él, rectificamos la doctrina legal declarada en aquella sentencia de 17 de noviembre de 2003.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección. 2ª

Sentencia de 23 de diciembre de 2013, rec. 3238/2012

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Recurso de casación en interés de la ley. Impuesto sobre Actividades Económicas. Aplicación de la exención por inicio de actividad. Exención procedente cuando la actividad se viniera desarrollando con anterioridad por otras empresas.

En este recurso de casación en interés de la ley, interpuesto por la Diputación de Tarragona, se declara que el art. 82.1.b) RDLeg. 2/2004 (TRLHL) en ningún momento dispone que, a efectos de la exención prevista en el IAE, el inicio de la actividad económica solo deba apreciarse en el seno de un grupo mercantil cuando la actividad iniciada por el sujeto pasivo no se viniese desarrollando o hubiese sido desarrollada en el pasado por alguna sociedad del referido grupo mercantil. No existiendo la citada previsión normativa, no resulta admisible limitar la aplicación de la exención por inicio de actividad sobre la base de que ésta debe entenderse considerando el grupo mercantil en su conjunto.

Fundamentos de derecho

CUARTO: ... La exención que se regula en dicho precepto trata de beneficiar a las empresas que inician su actividad en el ámbito concreto de la actividad económica empresarial respecto de la cual se va a girar el IAE, y ello al margen de que dicha actividad ya se viniera desarrollando con anterioridad por otras empresas salvo que se acreditara por la Administración, que no es el caso, que dicha actividad ya se venía ejecutando anteriormente por la entidad mercantil solicitante de la exención bajo otra titularidad, circunstancia que, según especifica el propio artículo 82.1. b), se entiende que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad...

Si la exención que se regula en el citado artículo 82.1.b) se entendiera con la interpretación que formula la Diputación de Tarragona... entonces no tendría sentido el segundo apartado del citado artículo cuando dispone que "no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando ésta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad".



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 10 de enero de 2014, rec. 2715/2012

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Recurso de casación para la unificación de doctrina. Derivación de responsabilidad subsidiaria en el pago de obligaciones tributarias en concepto de liquidador.

Se debate cuál es el régimen jurídico por el que debe regirse la responsabilidad de los administradores y liquidadores: si es el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma o el vigente cuando se inicia el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, o, como tercera posibilidad, el vigente cuando cesa el liquidador en su cargo. Ello porque al derivar la responsabilidad, la Administración Tributaria aplicó la Ley 58/2003 a unas deudas devengadas en los años 1998 y 1999, planteándose así si esta Ley se había aplicado retroactivamente.

Fundamentos de derecho

Las sentencias de contraste aportadas por el recurrente incluyen declaraciones genéricas sobre la aplicabilidad a la responsabilidad de los administradores del régimen jurídico vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma.

Sin embargo, no contemplan el supuesto específico de la responsabilidad del liquidador por la inatención de sus obligaciones durante la fase liquidatoria, siendo ese comportamiento subjetivo el que genera la responsabilidad, de modo que no se trata de deudas generadas en 1998 y 1999, como dice la recurrente, sino como dice el Abogado del Estado, de hechos generadores de la responsabilidad que se producen una vez que el liquidador es nombrado y no observa el comportamiento que le el artículo 272 de la Ley de Sociedades Anónimas, a los cuales les resulta aplicable, sin retroactividad de ningún género, la Ley General Tributaria vigente en el momento de tener lugar la responsabilidad, que no la deuda social originaria...

En consecuencia, el régimen jurídico aplicable a la responsabilidad de los liquidadores es el que resulte de aplicación en el momento en que se produce el presupuesto de hecho de la responsabilidad, considerándose que, en el caso que nos ocupa, el mismo tuvo lugar el 23 de julio de 2007, fecha en la que el recurrente finalizó su cargo como liquidador incumpliendo su función como tal.



Tribunal Supremo Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 7 de febrero de 2014, rec. 4368/2010

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Procedimiento de inspección. Interrupción de la prescripción.

Cuando en el curso de un procedimiento inspector la Administración dispone de los datos necesarios para proceder a la regularización, ha de formalizar las actas aunque la actuación de comprobación e investigación pueda proseguir respecto de otros tributos y periodos incluidos en el alcance de la investigación. El principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 CE, así lo impone.

Fundamentos de derecho

CUARTO: 1. Es de recordar, como dice la sentencia recurrida, que sólo se interrumpe la prescripción por cada hecho imponible...

No podemos acoger ... el criterio de que en tanto las actuaciones de comprobación e investigación no concluyan, no existe obligación de formalizar las actas mediante las que se regularice la situación tributaria del sujeto pasivo y ello aun cuando los datos obtenidos respecto de un tributo y periodo ya se hubieran obtenido con anterioridad y posteriormente no se hubieran rectificado, siempre que la actuación de comprobación e investigación hubiera proseguido respecto de otros tributos y periodos incluidos en el alcance de la investigación...

Nada obsta, sino todo lo contrario, a que si se han obtenido de un sujeto pasivo todos los datos necesarios para regularizar su situación tributaria, se extienda la correspondiente acta de inspección, cuando además la Administración considera que aquellos no se van a rectificar en el futuro...

En efecto, si ya se habían obtenido todos los elementos de juicio para proceder a la formalización de las actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre Sociedades de 1997 y se había dado audiencia a la interesada conforme a lo dispuesto en el artículo 22,1, de la Ley 1/98, para que alegase lo que a su derecho conviniera durante 15 días antes de la firma de las actas, (diligencia de 4 de junio de 2002 folios 567 y 568 del expediente), resulta evidente que tal Acuerdo de ampliación no puede gozar de efecto interruptivo alguno de la prescripción examinada (artículo 66,a, de la LGT), siendo prueba de ello el propio acuerdo liquidatorio antes reseñado, que al referirse a las diligencias practicadas después del Acuerdo de ampliación y de su posible eficacia respecto del concepto y ejercicio que nos ocupa –Sociedades ejercicio 1997 ... únicamente menciona dos Diligencias del total de las practicadas... En consecuencia, se ha superado el plazo de doce meses previsto en la Ley 1/98, pues ninguna virtualidad interruptiva puede atribuirse al Acuerdo de ampliación...



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

Sentencia de 6 de marzo de 2014, rec. 121/2011

Ponente: Francisco Jose Navarro Sanchis

Impuesto sobre Sociedades. Valoración de operaciones vinculadas. Préstamos entre sociedades vinculadas.

En el fondo se plantea en este caso –préstamos de los socios a la sociedad con una alta retribución- si deben aplicarse las normas sobre operaciones vinculadas con preferencia sobre la potestad calificadoras (artículo 13 LGT), pues la Administración al elegir esta última opción lograba una mayor recaudación resultante de sus liquidaciones.

El Tribunal hace un buen numero de consideraciones importantes, aunque evita un pronunciamiento claro sobre algunos extremos.

Fundamentos de derecho

CUARTO: Aunque la Administración, en este asunto, no haya sido lo suficientemente clara y precisa como para descartar el ejercicio de las facultades de valoración de operaciones vinculadas, pues admite que el precio del préstamo es excesivo -y ese exceso vendría motivado a su vez por la vinculación- lo que se obtiene como conclusión no es la de restablecer su verdadero valor presuntivo, sino la de suponer que hay una discordancia entre el negocio jurídico querido -el de retribución a los socios en función de su participación en el capital de la empresa-, y el instrumentado para crear una apariencia jurídica distinta -la del préstamo participativo-, labor que excede, digámoslo ya, de los limitados contornos de la potestad de calificación del artículo 13 LGT, para adentrarse abiertamente en la de prevención del fraude de ley, deshaciendo a tal fin el eventual conflicto en la aplicación de las normas (art. 15 LGT). Es en este ámbito en el que cabe declarar que la Administración ha incurrido en un exceso, por utilizar una potestad que el ordenamiento le ofrece, pero con miras a obtener un mayor gravamen de los negocios calificados, ...

De ahí que sea inadmisile en Derecho, por disconforme a la buena fe (art. 7 del Código Civil y 11 de la LOPJ), la artificiosa distinción que la Inspección establece entre el régimen fiscal aplicado a la sociedad prestataria aquí recurrente, a la que se priva de la deducibilidad de los intereses del préstamo por considerar, sin verdaderas y concluyentes razones para ello, que no estamos ante una serie de préstamos participativos, sino ante una mera retribución de capital en que sería inviable esa deducción, y el tratamiento ex silentio dispensado a los socios, al no llevar esa calificación a todas sus consecuencias naturales propias, como la de admitir la deducibilidad, en sede de las prestamistas -al dejar de serlo por vía de calificación- de orden técnico, por doble imposición de dividendos, de la que quedarían impedidas por la sobrevenida prescripción extintiva para los socios en 2004.

QUINTO: ... La resolución del TEAC impugnada parte de la base argumental de que la potestad de calificación del artículo 13 LGT de 2003 conforma una alternativa válida en favor de la Administración tributaria, incluso en los casos en que el conjunto negocial pueda ser incardinado también en la figura del fraude de ley... lo que expresa una tesis errónea... por las siguientes razones:

1. El artículo 13 LGT no es un instrumento general en manos de la Administración tributaria para interpretar las normas jurídicas interesadamente...
2. En el caso presente, no se trata tanto de gravar de modo directo una determinada manifestación de riqueza, o de capacidad económica, evidenciada en la celebración de determinados actos, contratos o negocios, como los préstamos participativos, en función de la retribución de los intereses que habrían pactado personas naturales o societarias independientes entre sí, sino que, partiendo de la connatural sospecha de fraude que implícitamente se anuda a esa relación de vinculación, imaginar que lo pactado no es sino un subterfugio para deducir artificiosamente los intereses de un préstamo que, en realidad, serían aportaciones de capital de los socios a la sociedad...
3. Es insatisfactoria la explicación, en los actos recurridos, acerca de porqué se opera esa calificación jurídica -en realidad, recalificación- si se parte de que los préstamos fueron concertados en escritura pública, autorizada por Notario, quien ejerce una insoslayable función de calificación ... que obliga al fedatario a negar la autorización o intervención notarial cuando a su juicio suponga la infracción de una norma legal...
4. Dicho en otras palabras, la Inspección defiende el mantenimiento de una potestad de calificación del artículo 13 LGT sobre la base de una precaria suma de conjeturas que no son representativas de la precipitada conclusión a que dan lugar: que el negocio celebrado tiene una sustancia distinta, a cuyo fin, se magnifican ciertos factores concurrentes que, de asistir la razón a la Inspección -por ser netamente favorecedores de la posición económica de los socios- tendrían que haber conducido, como la demanda postula, al ajuste por operaciones vinculadas del art. 16 LIS, que no desdice la naturaleza del negocio, sino le confiere unas prestaciones acordes con las del mercado, que es potestad de signo diferente y, desde luego, de intensidad cualitativamente inferior...
5. Como hemos señalado reiteradamente, la potestad de calificación no tiene el alcance casi universal que la Inspección le atribuye, sino un valor cualitativamente más restringido, en tanto autoriza el gravamen de la riqueza auténticamente puesta de manifiesto, aunque ello no resulte con evidencia de los contratos o negocios celebrados. Sobre todo, no es una potestad administrativa alternativa de la que le permite declarar el fraude de ley (art. 24 de la LGT de 1963), de manera que, cuando concurren los requisitos para seguir éste procedimiento, como aquí se deduce de la opinión expresada por la Inspección, no puede ser objeto de dispensa con sólo acudir a la potestad de calificación.
6. Tampoco la potestad del artículo 13 de la LGT de 2003 sirve para convertir a la Inspección en juez civil, habilitándole genéricamente para recalificar las relaciones jurídicas del modo que mejor convenga a los intereses recaudatorios, pues sólo será susceptible de ser calificado, en sentido propio, aquello que está inadecuadamente calificado por el sujeto pasivo, por existir una divergencia fácilmente apreciable entre la forma exterior del negocio y la que resulta de su régimen jurídico, lo que habrá de motivarse de forma cumplida. Como esta Sala ha dicho en sentencias, por ejemplo de 10 de julio de 2008 (recurso 511/05); y de 26 de noviembre de 2009 (recurso nº 31/08)...



Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª

Sentencia de 7 de febrero de 2013, rec. 1181/2009

Ponente: Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán

IRPF. Plan de pensiones. Incrementos de patrimonio no tributables.

En relación con el plan de pensiones de la compañía Telefónica, el Tribunal declara que, desde la entrada en vigor de la Ley 40/1998, del IRPF, los importes derivados de seguros de vida se deben cuantificar como incrementos del patrimonio no tributables, ya que proceden de primas que en su día fueron descontadas de los emolumentos que el beneficiario percibía mensualmente, y en consecuencia soportaron la correspondiente retención e imputación fiscal. En consecuencia, el importe de los derechos por servicios pasados, que le fueron reconocidos a la contribuyente al incorporarse al plan, previa renuncia al seguro de supervivencia, debe tributar en el IRPF como incremento de patrimonio no tributable y no como rendimiento de trabajo.

En el caso, el contribuyente impugnó sus autoliquidaciones anteriores. La cuestión se mezcla con un problema de una prueba necesaria instada en el propio proceso.

Fundamentos de derecho

QUINTO: ... La decisión de la litis dependerá, primero, de la documentación aportada en cada caso y de la prueba practicada y/o intentada; y, segundo, del criterio que se siga sobre la carga de la prueba respecto de las « contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador » a que se refiere el precepto legal de aplicación ya transcrito [art. 16.2.a).5ª del texto refundido de la Ley del IRPF (Real Decreto Legislativo 3/2004)]...

Para la aplicación de las reglas legales sobre la carga de la prueba, el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes en litigio ... hay que entender también en el presente caso que está suficientemente probado que la cantidad percibida por el beneficiario del plan de pensiones tenía el doble origen que se explicita: las generadas a consecuencia de las aportaciones que tuvieron lugar desde julio de 1992 han de considerarse como rendimientos de trabajo; las aportadas por el beneficiario antes de julio de 1992 -previo descuento en su nómina dispuesto por Telefónica- deben calificarse como incremento de patrimonio o rendimiento del capital mobiliario (según la normativa del IRPF aplicable en función del momento del devengo).

Estas cantidades aportadas son -según recogen las sentencias igualmente transcritas de los TSJ de Castilla-León y Cantabria- de imposible o muy dificultosa distinción para determinar la parte del importe recibido que deriva de las estrictas aportaciones al plan, de aquella que deriva de la dotación inicial...

Siendo así las cosas, no cabe, a juicio de esta Sala, exigir a la parte aquí recurrente un esfuerzo probatorio más allá del desplegado en el presente caso, con sucesivos requerimientos a la citada comisión de control. Ciertamente, el resultado no ha llegado a acreditar la parte de aportaciones de la empresa y la parte de cuotas o primas abonadas

por los trabajadores, pero tal resultado no es imputable a la recurrente, sino más bien al antiguo monopolio telefónico, que pese a seguir siendo una de las empresas más importantes del Estado, no ha cumplimentado en debida forma los requerimientos probatorios de la Sala, y sin que la Administración tributaria haya desplegado ninguna actividad -ni en vía de gestión ni en el presente proceso- para concretar una y otra parte.

En estas circunstancias, la incerteza y las dudas que permanecen (art. 217.1 LEC) no deben perjudicar, a juicio de esta Sala, a la recurrente, sino que,... acreditado el error padecido en la autoliquidación, ha de entenderse que es tarea de la Administración Tributaria delimitar y cuantificar dicho error ejercitando al efecto sus potestades de comprobación, y no acomodarse en la pasividad, acaso porque el tratamiento fiscal propuesto en la autoliquidación errónea no era favorable al obligado tributario, por lo que, ..., constatado el error de hecho de la autoliquidación del IRPF, a la Administración le incumbe delimitar definitivamente la deuda tributaria y devolver la cantidad indebidamente ingresada.



Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª

Sentencia de 11 de diciembre de 2013, rec. 15070/2013

Ponente: María Dolores Rivera Frade

IRPF. Deducción por adquisición de vivienda habitual

Se aplica la deducción por inversión en vivienda habitual en el supuesto de construcción de la misma cuando el contribuyente la hubiese ocupado antes de la finalización de las obras de forma habitual y efectiva y antes de que caducara el plazo para ocuparla. Esta ocupación vino forzada al efecto de dotarla de los servicios necesarios para hacerla habitable, constituyendo una comunidad de propietarios junto con el resto de los vecinos para terminar las obras que faltaban y contratar los suministros necesarios.

Fundamentos jurídicos

TERCERO: ... La deducción que pretenden hacer valer tiene por objeto estimular la adquisición de viviendas que se vayan a convertir en vivienda habitual, aplicándose la deducción sobre las cantidades invertidas en su adquisición. Las particulares circunstancias concurrentes en el presente caso ponen de manifiesto que cuando los actores adquirieron la vivienda litigiosa en el mes de julio de 2008 lo era con la intención de convertirla en vivienda habitual, solo que por ciertas vicisitudes que no se pueden imputar a los recurrentes, sino a la promotora de los chalets (y que dieron lugar a la presentación de la querella), la obra no se terminó en el tiempo convenido... En el escrito de querella se dice... que la obra estaba ejecutada aproximadamente al 85 %. El estado de la obra, y la necesidad de ocupación, fue lo que determinó que los actores se vieran obligados a dotarla de los servicios necesarios para hacerla habitable, para lo cual constituyeron la comunidad de propietarios...

Todos estos datos permiten estimar el recurso...



Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 9ª

Sentencia de 30 de diciembre de 2013, rec. 560/2011

Ponente: Ángeles Huet de Sande

ISD. Sucesiones mortis causa. Sujeto pasivo y responsables. Responsables solidarios.

Los arts. 35.6 y 39 LGT y art. 107 RD 1065/2007 son preceptos plenamente compatibles de forma que la solidaridad que, como regla general, vincula a los sucesores de un obligado tributario fallecido, puede desvirtuarse cuando uno de los obligados inste la división de la obligación.

Fundamentos de derecho

CUARTO: La resolución del TEAR que el Letrado de la Comunidad de Madrid impugna en su demanda ha aplicado al caso de autos el art. 35.6 LGT ...

El precepto transcrito establece una regla general de solidaridad cuando concurren varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación tributaria... Pero, a continuación, el precepto establece una excepción a esta regla general de solidaridad, pues permite eludir la división de la obligación... esta excepción, como puede apreciarse, es aplicable cualquiera que sea la causa determinante de la solidaridad ya que el párrafo que establece dicha excepción, no sólo no distingue al respecto, sino que se ubica inmediatamente después del párrafo segundo en el que se prevé la posibilidad de otros supuestos de solidaridad legalmente previstos y distintos del enunciado en el párrafo primero.

El TEAR ha entendido que, en este caso, se daba la excepción a la regla general de solidaridad permitida por el precepto porque la actora, en principio obligada solidaria junto con los restantes herederos del sujeto pasivo originario del Impuesto de Sucesiones derivado de la herencia sometida a liquidación, ha solicitado la división de la obligación tributaria...

De la interpretación conjunta de los preceptos invocados por la Administración (art. 39 LGT y art. 107 del RD 1065/2007) y del precepto invocado por el TEAR (art. 35.6 LGT) deducimos que se trata de preceptos plenamente compatibles, de forma que la solidaridad que, en principio, vincula a todos los sucesores de un obligado tributario fallecido puede romperse en el supuesto establecido en el párrafo tercero del art. 35.6 LGT...



Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla). Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª

Sentencia de 2 de enero de 2014, rec. 446/2012

Ponente: Javier Rodríguez Moral.

Procedimiento tributario. Recurso de reposición. Aportación de pruebas no aportadas en el procedimiento de comprobación.

El contribuyente, al interponer el recurso de reposición, aportó un contrato que no había aportado en el procedimiento de comprobación anterior (se le sancionó por obstrucción a la acción investigadora) por lo que el recurso se resolvió desestimando la pretensión y declarando, con cita del artículo 96.4 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de gestión e inspección tributaria, que una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.

El Tribunal, en este tema, del que nos hemos ocupado anteriormente, rechaza por motivos concretos la posición defendida por la Administración.

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO: Consideramos que la recurrente no ha infringido la carga de acreditar los hechos constitutivos de su derecho a deducir, por falta de aportación en plazo de los documentos justificantes. Las alegaciones deducidas y la documentación aportada en el recurso de reposición tuvieron que ser tenidas en cuenta por el órgano llamado a resolverlo, que no puede ampararse en una norma prevista en el Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de gestión e inspección tributaria, teniendo en cuenta que la profusión normativa permite contar con otra norma, en este caso el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, que autoriza acompañar con el escrito de interposición de la reposición la documentación justificativa de la deducción aplicada. Y como razona acertadamente la actora, la interdicción de la presentación de documentación justificante tiene sentido si su aportación a destiempo sustrae del órgano de gestión la posibilidad de ejercer debidamente sus competencias de comprobación, pero no en el caso de que como aquí sucede, el órgano al que se somete la reconsideración en que consiste lo que denominamos reposición es el mismo que ha dictado el acuerdo de liquidación, pues en este caso no resultan afectadas ni la seguridad jurídica ni las reglas de distribución funcional entre las distintas esferas de la Administración tributaria...

CUARTO: El hecho de no aportar la documentación justificativa del derecho a deducir aplicado en la autoliquidación, reservándose para el recurso de reposición con independencia de que pueda parecer un ejercicio calculado por parte del obligado tributario de estrategia procedimental, pero precisamente por este motivo no debe interpretarse como un acto de rebeldía o resistencia al legítimo ejercicio de las

facultades de comprobación de la Administración en manos en este caso de la oficina gestora, que como hemos visto permanecían indemnes en el momento de resolver la reposición.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª

Sentencia de 14 de enero de 2014, rec. 713/2011

Ponente: José Ignacio Zarzalejos Burguillo

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones.

La reducción del 50 por ciento prevista en el art. 23.2.1º de la Ley 35/2006 (LIRPF) -arrendamiento de viviendas- es aplicable tanto a los rendimientos positivos como a los negativos y, además, no contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda renunciar a la reducción controvertida, por lo que resulta aplicable sin exclusión alguna.

Fundamentos de derecho

TERCERO: ... La reducción del 50% es aplicable tanto a los rendimientos positivos como a los negativos, ya que el art. 23.2.1º de la Ley 35/2006 contiene una norma general y seguidamente otra específica de aplicación exclusiva a los rendimientos positivos... La consecuencia de aplicar tal reducción sobre el rendimiento negativo no entra en contradicción con la finalidad perseguida por el legislador, que es incentivar fiscalmente el arrendamiento de viviendas,...

En apoyo de esta conclusión basta señalar que diversos preceptos de la Ley 35/2006 ponen límites a la generación o a la admisión de rendimientos negativos que puedan minorar la base imponible del IRPF...

Por último, la normativa legal no contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda renunciar a la reducción controvertida, por lo que resulta aplicable sin exclusión alguna...



Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª

Sentencia de 21 de febrero de 2014, rec. 744/2011

Ponente: Ramón Gomis Masque

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones.

La reducción por alquiler de vivienda habitual prevista en el artículo 23.2 1º LIRPF es aplicable cuando el arrendatario es una sociedad que destina el inmueble a vivienda de uno de sus empleados.

Fundamentos de derecho

CUARTO: ... La prueba practicada en la presente litis, en su conjunto, acredita suficientemente que desde la formalización del contrato de arrendamiento y conforme a lo pactado en el mismo el inmueble de referencia ha sido utilizado por D. José Ignacio para satisfacer sus necesidades de vivienda, sin que haya sido utilizado por la sociedad arrendataria como oficina o local de negocio u otro fin.

QUINTO: ... La cuestión no es pacífica, como lo evidencian las resoluciones que cada parte invoca a su favor, a las que cabe añadir otras más recientes, como la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 14 de julio de 2010... También esta Sala se ha pronunciado al respecto en nuestra sentencia núm. 553/2011, de 11 de mayo,... En dicha sentencia estimamos el recurso al concluir que el arrendamiento de un inmueble a una persona jurídica para destinarlo a la vivienda habitual de uno de sus empleados constituía, en ese caso, el supuesto previsto en el artículo 21.2 de la Ley del IRPF y su tributación permitía la reducción del 50%...

Los razonamientos del acto impugnado y las alegaciones del escrito de recurso no permiten apartarnos del anterior criterio, plenamente trasladable al presente caso, coherente con el expresado en materia del IVA, y que ahora reiteramos para el presente caso, conforme a los principios de unidad de doctrina, Igualdad y seguridad jurídica.

... El precepto que nos ocupa no exige como requisito de la reducción que el arrendatario sea una persona física, sino que se trate de un arrendamiento de bien inmueble destinado a vivienda... la voluntad del legislador era la de disminuir el precio de la vivienda de alquiler intentando aumentar el parque de viviendas de alquiler, a base de incentivar a los propietarios de inmuebles a ofertarlas para ese destino, en lugar de mantenerlas vacías (para especular con ellas) o de arrendarlas para otros usos (oficinas, etc.) generalmente más lucrativos. En supuestos como el presente, en que en el propio contrato de arrendamiento se pacta el destino exclusivo del inmueble a vivienda de D. Jose Ignacio, con exclusión de otros usos, previéndose que el incumplimiento de tal obligación por el arrendatario será causa de resolución automática del contrato, es claro que la finalidad perseguida por el legislador al establecer el beneficio fiscal se cumple.

Tribunal Superior de Justicia de Cantabria. Sala de lo Contencioso-administrativo

Sentencia de 11 de marzo de 2014, rec. 234/2013

Ponente: Juan Piqueras Valls

IS. Régímenes tributarios especiales. Entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles.

Las entidades sujetas al IS que realizan una actividad de arrendamiento de inmuebles no están condicionadas a disponer de local y empleado porque el art. 108 RDLeg 4/2004 (TRLIS) no las obliga ni puede extenderse a ellas el art. 27 Ley 35/2006 (LIRPF). Por otra parte, ni los criterios histórico, sociológico y teleológico permiten relacionar ambos preceptos, ni esa interpretación sería compatible con la realidad económica en un mundo en el que comercialmente se opera mediante internet.

Fundamentos de derecho

QUINTO: Procede, por tanto, determinar si la regulación del TRLIS condiciona, o no, la aplicación del Régimen Especial de Incentivos Fiscales para las Empresas de Reducida Dimensión a la concurrencia de los requisitos exigidos por el art. 27 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como cuestión previa al antedicho examen normativo, la Sala debe hacer las siguientes precisiones:

1. La totalidad de las sentencias citadas por el TEAC en su Resolución de 30/05/2012 y de 28/05/2013 se pronuncian sobre recursos regulados por la legislación anterior a la Ley 35/2006.
2. El derogado Régimen de Sociedades Patrimoniales (Título VII, Capítulo VI del TRLIS) se remitía expresamente (art. 61.1.a del TRLIS) a la normativa del IRPF para determinar la existencia, o inexistencia, de actividad económica y de elementos patrimoniales afectos a ella. Lo mismo ocurría en el art. 75 de la Ley 43/1995 respecto a las Sociedades Transparentes.
3. La remisión se efectuaba a los efectos de considerar a la entidad como una Sociedad Patrimonial y aplicarle un régimen tributario...
4. El carácter antielusivo del régimen y la razón de su desaparición lo explicita el legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006...

SEXTO: ... La Sala deberá, por tanto, interpretar la relación art. 108 del TRLIS art. 27 de la LIRPF en función de los criterios hermenéuticos establecidos en el art. 3.1. del Código Civil.

El examen lingüístico del art. 108 del TRLIS evidencia los siguientes hechos:

- a. La norma no contiene remisión alguna al art. 27 de la LIRPF.

- b. La norma tampoco contiene referencia alguna a que la aplicación del Régimen en cuestión esté condicionada a que la actividad de las entidades deba cumplir determinados requisitos específicos, ni tampoco distingue tipos de actividades, y
- c. La norma liga la aplicación del régimen exclusivamente al importe neto de la cifra de negocios.

De todo lo expuesto, se infiere que el tenor literal del art. 108 del TRLIS no obliga a las sociedades dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles a disponer de un local dedicado, en exclusiva, a la gestión, y de un empleado a jornada completa en el Régimen Especial en cuestión...

SÉPTIMO: La Sala estima que el criterio de interpretación sistemático tampoco permite establecer la vinculación del art. 108 del TRLIS al art. 27 de LIRPF aplicada por el TEAC.

El Tribunal ha formado este criterio sobre los hechos y razones siguientes: ...

- 2. El art. 27 de la LIRPF es una norma destinada a la clasificación de rendimientos que puede obtener la persona jurídica sujeto del impuesto. La norma no define, con carácter general, la "actividad económica", sino que precisa los requisitos objetivos (organización y asunción del riesgo) y finalísticos (intervención en la vida económica) para poder clasificar a efectos tributarios unos determinados rendimientos del sujeto del IRPF.
- 3. El Impuesto de Sociedades se rige, desde la Ley 43/1995, por un sistema sintético, abandonando la clasificación de rentas...

OCTAVO: Los criterios de interpretación histórico, sociológico y teleológico tampoco permiten establecer la vinculación pretendida del art. 108 del TRLIS al art. 27 de la LIRPF...



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 01802/2012/00/00 del 23/01/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Cuarta

Recargo por extemporaneidad. Intereses de demora. Autoliquidación complementaria con resultado a ingresar cuando la autoliquidación inicial fue erróneamente a devolver.

Cuando se presenta una autoliquidación complementaria a una autoliquidación a devolver que debió haberse presentado originalmente con resultado a ingresar, procede aplicar el recargo por presentación extemporánea exclusivamente sobre el importe que hubiera debido ingresar en la autoliquidación inicial de haberse presentado correctamente (art. 27.2 LGT). Y, si a consecuencia de la autoliquidación original se devolvieron al contribuyente algunas cantidades, procede girar exclusivamente los intereses de demora correspondientes (art. 26 LGT), sin aplicar a esa cantidad el recargo de extemporaneidad.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La primera cuestión a analizar se centra en la procedencia del recargo por presentación extemporánea...

... La exigencia de los recargos regulados en el artículo 27 de la Ley General Tributaria requiere la regularización de la situación tributaria derivada de una anterior declaración-liquidación o la ausencia de la misma, y supone que se presente la correspondiente declaración- liquidación o autoliquidación omitida o bien una declaración complementaria que rectifique la anterior formulada en plazo...

En el caso que nos ocupa, la entidad reclamante presentó el 20 de diciembre de 2010 autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido..., con resultado a devolver... La Administración tributaria practicó recargo por presentación fuera de plazo sobre el importe total ingresado...

Resulta que el recargo por presentación extemporánea se calcula sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones, tal como señala el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria. En el presente caso, el importe a ingresar resultante de la autoliquidación es de 337.387,93 euros, por tanto, el recargo por presentación extemporánea debió liquidarse exclusivamente sobre dicho importe, por lo que procede la anulación de la liquidación de recargo impugnada.

En cuanto a la devolución improcedente, corresponde la liquidación de intereses de demora sobre el importe de la misma, de conformidad con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07127/2012/00/00 del 19/02/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Octava

IVA. Plazo de para modificación de la base imponible en procedimientos concursales. Plazo único frente a plazos distintos según el procedimiento. Cambio de criterio.

El objeto de la Resolución consiste en determinar qué plazo es hábil para proceder a la rectificación de una base imponible, según la previsión del artículo 80 LIVA, así como de la cuota correspondiente cuando un cliente se encuentra en situación de concurso. A este efecto, el TEAC modifica su anterior doctrina para ajustarse a lo establecido por la Audiencia Nacional en recientes sentencias.

Fundamentos de derecho

CUARTO: En relación con el plazo para la modificación de la base imponible en el caso de concurso de acreedores constituye doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, puesta de manifiesto en resoluciones de fecha 13 de diciembre de 2011 (RG 3231/2010) así como de fecha 17 de enero de 2012 (RG 1307/2010), la... recogida en el fundamento de derecho noveno de la última resolución citada...

Sin embargo, este criterio ha sido superado por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional contenida en sentencias tales como la de 10 de enero de 2014, número de recurso 141/2013, la de 20 de octubre de 2013, número de recurso 52/2012 y la de 12 de septiembre de 2013, número de recurso 107/2012.

En particular, el fundamento jurídico tercero de la sentencia de 10 de enero de 2014 establece lo siguiente:

"En relación con la cuestión planteada, la modificación del artículo 80.Tres de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, tuvo por objeto - según se dice en su Preámbulo -, la adaptación a los términos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal..."

Si la voluntad del legislador hubiese sido la fijación del plazo en función del tipo de procedimiento concursal aplicable al concursado, así lo hubiese expresado la norma remitiéndose de forma genérica al plazo fijado por en la Ley para la comunicación de los créditos frente al concursado, pero lo cierto es que la dicción literal de la norma de aplicación no autoriza la distinción propuesta por la Administración en este caso para reducir el inicio del cómputo del plazo de un mes para proceder a la rectificación de la base imponible de las facturas.

La Sala, una vez más, no puede aceptar la interpretación propuesta por la Administración demandada cuando concluye que el plazo de un mes para la modificación de la base imponible "es un plazo eminentemente concursal"... desconoce la distinta finalidad del artículo 80.3 de la Ley del Impuesto y los artículos citados de la Ley Concursal..."

... La Sala entiende que el límite que la Ley del Impuesto establece para la modificación de la base imponible se fija mediante la remisión a un plazo previsto en la Ley Concursal (un mes), pero no por ello el plazo deja de ser un plazo de un procedimiento tributario, si bien en un contexto concursal, con el efecto inherente, en el presente

caso, una vez determinado que la rectificación de la base imponible se hizo en tiempo hábil, de trasladar a favor de la Agencia Tributaria el IVA que contenían las facturas rectificadas.”

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha de cambiar de criterio y ceñirse al manifestado por la jurisprudencia de la Audiencia Nacional al respecto. De esta manera, procede admitir la alegación formulada por la interesada en el sentido de que dispone del plazo de un mes para la modificación de la base imponible.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03467/2013/00/00 del 05/03/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Décima

Procedimiento de Inspección. Plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Ampliación del plazo.

El TEAC modifica su criterio en relación con la forma en que se ha de computar el tiempo de que se dispone para realizar la declaración de ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector. Con ello se ajusta a la doctrina fijada por el Tribunal Supremo.

Fundamentos de derecho

CUARTO: Alega la reclamante la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS de 2005 por el transcurso de 4 años en base a otro motivo, el incumplimiento del plazo de 12 meses de duración del procedimiento inspector, debido a que el acuerdo de ampliación de plazo notificado el 30 de abril de 2009 es ineficaz en lo que a la interrupción de la prescripción se refiere por dos motivos: Uno, porque se notifica transcurrido el inicial plazo de 12 meses... Otro, porque no se justifica, a su juicio, suficientemente la especial complejidad.

... En relación con la temporaneidad de la adopción del acuerdo de ampliación de plazo, este TEAC ha venido sosteniendo que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras debía notificarse antes de que transcurrieran doce meses desde su inicio, deduciéndose para su cómputo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, a diferencia de lo que ocurría con el plazo mínimo de seis meses que debía transcurrir antes de su adopción...

No obstante, a la vista de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo, en los que recapitula una serie de sentencias en las que rechaza la tesis de la Administración, se estima preciso modificar el criterio hasta ahora aplicado y acoger la doctrina fijada por el Alto Tribunal...

En conclusión, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses pues entendemos que es correcta la apreciación de la sentencia de la Sala de instancia de 28 de mayo de 2009 (rec. 466/2005) de que el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT , añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación" y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector."

Posteriormente, en sentencias de 14 de octubre de 2013 (recurso casación unificación de doctrina 1342/2013) y de 9 de enero de 2014 (recurso casación unificación de doctrina 1877/2012) se ratifica este criterio...

Aun cuando las referidas sentencias emanan en el marco del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos (artículo 31.ter), la redacción del actual artículo 184.4 del Reglamento aprobado por RD.1065/2007, de 27 de julio, no difiere a los efectos aquí debatidos de su predecesor.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 05544/2013/00/00 del 23/01/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IIEE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Exenciones. Alquiler de vehículos. Efectos de la falta de autorización administrativa para el ejercicio de la actividad de alquiler de vehículos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

La falta de la autorización administrativa, cuando resulte exigida por la correspondiente normativa sectorial de ordenación del transporte para el ejercicio de la actividad del alquiler de vehículos, impide el disfrute del beneficio fiscal de la exención establecido en el art. 66.1.c) de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), no tratándose de una mera irregularidad formal, ya que se trata de una obligación sustantiva.

Fundamentos de derecho

TERCERO: La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) establece en su artículo 65, apartado 1, letra a) que estará sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos.

Por su parte, el artículo 66, dedicado entre otras materias a “Exenciones”, señala en su apartado 1 que “Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte: (...) c) Los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler”...

CUARTO: ... Para disfrutar de la exención, resulte imprescindible, además del efectivo ejercicio de esa actividad en exclusiva, cumplir también con los requisitos previstos reglamentariamente, como es, entre otros, el de contar con la previa autorización exigida en la normativa sectorial de ordenación del transporte, autorización que a juicio de este Tribunal Central tiene a los efectos aquí pretendidos de gozar del beneficio fiscal, carácter previo y constitutivo. Así es aplicable al supuesto aquí examinado el criterio reiterado que este Tribunal Central tiene sentado (Resolución 3020/2007 de fecha 25 de junio de 2008), en relación con las exenciones en otro Impuesto Especial, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, respecto del cual este Tribunal ha concluido que no resulta aplicable la exención contenida en el artículo 51 de la LIE, si la entidad no está dada de alta en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente al lugar donde se encuentra el establecimiento...

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de junio de 2008 (Rec. Nº 7052/2002) afirma, también respecto del cumplimiento de las obligaciones formales de un Impuesto Especial, de nuevo el de Hidrocarburos, que quien no dispusiera de la autorización que supone la inscripción en el Registro Territorial correspondiente, no cumple el requisito necesario para poder aplicar la exención y ello pese a que gozara de una autorización anterior, cuya validez expiró...

QUINTO: Finalmente, nos resta por destacar que el criterio que aquí se acaba de sentar tiene limitada temporalmente su aplicación, pues el artículo 137 del RIE ha sido recientemente modificado por Real decreto 1041/2013, de 27 de diciembre, nueva redacción que entra en vigor el 31 de diciembre de 2013...

Dicha modificación ha sido fruto de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, que ha incorporado parcialmente al Derecho español, la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006,... elimina la intervención administrativa en materia de precios en el sector de los transportes, suprime la autorización administrativa específica para la instalación de estaciones de transporte y de centros de información y distribución de cargas, así como para el acceso y ejercicio de las actividades de arrendamiento de vehículos, que se declara libre.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00471/2012/00/00 de 23 de enero de 2014

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima.

Obligaciones de información. Requerimientos de información.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El recurso, interpuesto por la propia Administración instaba que se fijase como criterio lo siguiente: "los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la Ley General Tributaria y 30 del Reglamento de aplicación de los tributos, efectúe la Administración tributaria a los obligados tributarios en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, incluso cuando la Administración solicite la aportación y/o el obligado tributario aporte documentación acreditativa de la información requerida."

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si la aportación por el obligado tributario interesado de la documentación previamente requerida por la Administración tributaria como contestación a los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la Ley General Tributaria, formulan las unidades de módulos, suponen, o no, el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o investigación...

... Tratándose de estos requerimientos individualizados de obtención de información, debe distinguirse a su vez:

En función de su objeto, entre requerimientos que versan sobre las propias obligaciones tributarias del requerido y aquellos otros en los que el requerimiento se refiere a datos no del propio requerido sino de terceros con los que aquel ha mantenido relaciones económicas, financieras o profesionales.

Y en función del momento en que se formulen, los requerimientos individualizados de obtención de información pueden efectuarse con carácter previo a la iniciación de los procedimientos de aplicación de los tributos, coadyuvando a su necesario e imprescindible previo diseño y planificación, o pueden formularse en el curso de un procedimiento ya iniciado. Esta última distinción tiene relevancia en la medida en que, entre otras diferencias, determina el régimen de recursos. Así, si se trata de un requerimiento relativo a datos o justificantes del propio obligado requerido y se formula en el seno de un procedimiento ya iniciado, este requerimiento, por un lado, no es una actuación de obtención de información, sino que forma parte del propio procedimiento de comprobación, y por otra parte, además no sería impugnabile pues tiene la condición de mero acto de trámite dentro de ese procedimiento de comprobación. Si por el contrario, el requerimiento, efectuado en el curso de un procedimiento ya iniciado, se dirige a un tercero, distinto del obligado objeto de comprobación, para que aquel aporte datos derivados de las relaciones financieras, económicas existentes entre ambos, este requerimiento sí sería una actuación de obtención de información y sí sería recurrible por aquel a quien se ha dirigido, pues determina obligaciones a su cargo (artículo 227.1.a) LGT).

Los preceptos transcritos ponen en evidencia la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 LGT, de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso, se inicien...

... Las unidades de módulos están facultadas para desarrollar tanto actuaciones de obtención de información como, separadamente, actuaciones de comprobación o investigación, correspondiendo a los requerimientos que en cada caso se formulen, como hemos visto anteriormente, un régimen jurídico distinto

...Este tipo de requerimientos individualizados de obtención de información formulados por las unidades de módulos, y al amparo de las específicas funciones de control integral que tienen atribuidas sobre los contribuyentes en métodos objetivos de tributación (que es lo que en definitiva es una toma de datos) se puede requerir la aportación de documentación de aspectos concretos que incidan en la tributación del contribuyente sin que quede desvirtuada su naturaleza transformando la actuación de obtención de información en otro tipo de procedimiento...

En este ámbito, el órgano (en el caso concreto, la unidad de módulos) está legitimado para solicitar los documentos y justificantes relativos a la información requerida en aras de que la información obtenida no esté basada exclusivamente en las declaraciones del interesado sino basada en documentación y por lo tanto aumentando el grado de fiabilidad...

QUINTO: La cuestión planteada ya ha sido abordada tanto de forma directa como indirecta por este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así, en la Resolución 1460/2011 de fecha 26 de abril de 2012... afirmamos textualmente:

"(...) Toda vez que el requerimiento de información no supone el inicio de actuaciones de comprobación, en las que sí habría que especificar tanto los periodos como los conceptos tributarios sobre los que vaya a versar la comprobación"...

Pero no sólo no supone el inicio de actuaciones de comprobación, sino que no tienen influencia alguna en otros aspectos sustantivos como es la prescripción...

Puede invocarse también la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre 2012...

Fijar como fecha de inicio del procedimiento de comprobación o investigación, la fecha de aportación por el obligado tributario interesado de los datos o documentos solicitados en el previo requerimiento, que se circunscribe a actuaciones de obtención de información, supondría considerar como iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos, pero sin conocer cuál de los procedimientos posibles, de acuerdo con la normativa aplicable, es el iniciado (bien de comprobación limitada, bien un procedimiento inspector). Al no conocerse el procedimiento que queda iniciado, se desconocerían a su vez aspectos esenciales como los plazos máximos de duración que le son aplicables, así como la posibilidad de caducidad (que no es aplicable a todos los procedimientos posibles), e incluso podrían quedar sin definir aspectos competenciales (así, por ejemplo, en función de si se trata de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, son distintas las reglas de atribución de la competencia territorial si iniciado ya el procedimiento el obligado tributario comunica un cambio de domicilio fiscal). Igualmente, se desconocería el alcance del procedimiento, tanto en cuanto a períodos impositivos o de liquidación como a

conceptos tributarios, salvo que se considerara que instantáneamente quedan incluidos en el alcance todos los períodos y tributos posiblemente afectados por el documento aportado. Ello convertiría automáticamente un procedimiento muy concreto y de alcance muy limitado, como es la actuación de obtención de información, en un procedimiento de alcance máximo (todos los períodos y todos los tributos). Lo que por otra parte afectaría a la interrupción de la prescripción por todos los períodos y conceptos impositivos en favor de la Administración tributaria,...

Finalmente, la consideración de que el inicio del procedimiento de comprobación se realiza en el momento de la aportación del documento por el interesado supone dejar en manos del contribuyente la iniciación, o no, (y la fecha concreta) de procedimientos que Ley General tributaria concibe como procedimientos que se inician en todo caso de oficio...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03953/2011/00/00 del 24/04/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Octava

Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Céntimo sanitario. Devolución de ingresos indebidos. No adecuación a la Normativa Comunitaria.

El TEAC “repara” los requisitos y cuestiones esenciales relacionadas con la devolución del céntimo sanitario (legitimación, beneficiarios, procedimiento, requisitos...).

Fundamentos de derecho

TERCERO:... En el presente caso, donde se trata de un impuesto repercutido monofásicamente, estarán legitimados para solicitar la devolución los sujetos pasivos, es decir, quienes repercutieron el tributo, así como quienes lo soportaron. Estos últimos podrán solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado tal ingreso... No obstante, hay que tener en cuenta que la devolución de las cuotas repercutidas se realizará, cuando proceda, directamente a quienes hubieran soportado indebidamente la repercusión, incluso aunque el procedimiento hubiera sido iniciado por los sujetos pasivos...

CUARTO: ... La competencia material para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos efectuadas a través de las mismas corresponderá a la Administración que sea competente para la gestión de las correspondientes autoliquidaciones, con independencia de que el procedimiento lo inicie el propio obligado que formuló la autoliquidación o el obligado tributario que soportó la repercusión del impuesto ingresado con dicha autoliquidación...

SÉPTIMO: ... Dado que la sentencia no limita en el tiempo sus efectos, habrá que determinar si procede la devolución solicitada.

El artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa establece lo siguiente:...

De conformidad con el precepto anterior procederá la devolución de los tributos indebidamente repercutidos a quien haya soportado tal repercusión cuando se cumplan los requisitos anteriores, esto es, que la repercusión se haya efectuado a través de factura o documento sustitutivo, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00990/2012/00/00 del 08/05/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Deducción por inversión en vivienda habitual.

Posibilidad de que el nudo propietario sea beneficiario de la deducción: supuestos de adquisición por negocio inter vivos y supuestos de desmembramiento del dominio mortis causa.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. No procede aplicar la deducción por inversión en adquisición en vivienda habitual por parte del nudo propietario cuando dicha adquisición lo haya sido en virtud de un negocio jurídico intervivos, pues la adquisición de la nuda propiedad no lleva aparejada el derecho de goce de la misma. Sin embargo, sí procede aplicar esta deducción en los supuestos en los que la vivienda habitual se adquirió originariamente en plena propiedad por los cónyuges, en pro indiviso o para la sociedad conyugal, y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ambos y de sus hijos menores, sobreviene la desmembración del dominio, no voluntariamente, sino mortis causa por el fallecimiento de uno de los cónyuges, y la vivienda siga constituyendo la residencia habitual de la unidad familiar.

Fundamentos de derecho

TERCERO: ... Los preceptos mencionados no permiten extraer una interpretación clara sobre si cuando aluden a la adquisición de la vivienda, se refieren al pleno dominio o cabe admitirse que comprendan también la nuda propiedad; y así, existen, como alega el recurrente, diversas resoluciones judiciales que coinciden con la tesis del Director del Departamento de Gestión Tributaria...

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco número 792/04, de 29 de octubre de 2004...
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias número 1024/05...
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón número 281/05, de 11 de abril de 2005...
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 2097/09, de 9 de diciembre de 2009...

CUARTO: No obstante, y en sentido opuesto a las sentencias recogidas en el fundamento de derecho anterior, pueden invocarse también numerosas resoluciones judiciales. Entre otras, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en las sentencias no 432/2008 y 433/2008, ambas de fecha 24 de abril de 2008...

QUINTO: Pues bien, en relación a la cuestión controvertida, como ha quedado expuesto, son muchas las resoluciones judiciales relativas a la cuestión planteada, que exponen el criterio compartido por este TEAC de que en supuestos de adquisiciones por actos o negocios intervivos, no procedería la deducción por adquisición de vivienda habitual, pues no se cumple dicho requisito de inversión en la modalidad de adquisición de la vivienda habitual cuando lo que se adquiere es meramente la nuda propiedad desgajada del derecho a usar y disfrutar de la cosa, facultad que se confiere a un tercero mediante la constitución de un derecho de usufructo, y ello con

independencia de que el derecho de uso a su vez se lo vuelva a recibir por cualquier acto o negocio jurídico que le permita utilizar, ocupar y habitar la vivienda...

el criterio expuesto no se puede mantener en los supuestos de adquisiciones mortis causa, en los que la vivienda habitual sí se adquiere originariamente en plena propiedad por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ambos y de sus hijos menores, sobreviene la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de ellos, pues pese a resultar ulteriormente el cónyuge supérstite sólo usufructuario, no se había desprendido voluntariamente de la nuda propiedad de su vivienda. En las circunstancias apuntadas, en que pendiente aún de amortizar el préstamo obtenido por los cónyuges para la adquisición del pleno dominio del domicilio familiar y la desmembración de una parte del dominio no se produce voluntariamente, sino por causa del fallecimiento de uno de los cónyuges y por disposición de la Ley (a falta de última voluntad del finado), este Tribunal Central estima que sí sigue resultando aplicable la deducción por inversión en la vivienda habitual.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00544/2013/00/00 del 08/05/2014

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Mínimo personal y familiar. Solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el descendiente que no tenía obligación de declarar. Intereses legítimos. Ejercicio y/o renuncia del derecho a la devolución, no “opción” del artículo 119.3 LGT.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

En esta resolución se desestima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio presentado por la propia Administración y se declara que la presentación de una autoliquidación por IRPF con rentas superiores a 1.800 euros por parte de un contribuyente que no estaba obligado a dicha presentación, puede perjudicar sus intereses legítimos (art. 120.3 LGT), siendo el “interés legítimo” del presentador de esa autoliquidación, el interés de sus ascendientes en aplicar, en sus propias autoliquidaciones, las reducciones que correspondan por la existencia del descendiente y que son incompatibles con la presentación de la autoliquidación por parte de este último.

La presentación de esa autoliquidación, a la que no se estaba obligado, no puede considerarse como una opción sometida al artículo 119.3 LGT, sino que estamos ante el ejercicio del derecho a solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo (arts. 31 y 66 LGT), si bien se trata de un derecho renunciabile que, en su caso, determinaría un modo más de terminación de los procedimientos tributarios.

Fundamentos de derecho

TERCERO: La regulación del mínimo personal y familiar se contiene en el Título V de la Ley 35/2006...

Contemplándose... En el artículo 61 una serie de normas comunes para la aplicación del citado mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacitados:

2ª. No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

...

CUARTO: De otro lado, la procedencia de la rectificación de las autoliquidaciones se regula en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria...

Así las cosas, el debate se articula en torno al alcance de la expresión “intereses legítimos”... nuestro Alto Tribunal ha declarado, reproduciendo la doctrina del Tribunal Constitucional, que el interés legítimo equivale a la titularidad actual o potencial de una posición de ventaja o de utilidad jurídica por parte de quien ejercita la pretensión y que se materializaría de prosperar tal pretensión...

... Entiende este Tribunal Central que ese “interés legítimo” queda acreditado en los casos aquí enjuiciados, dando soporte a la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el descendiente, en cuanto que la posibilidad de practicar la reducciones por mínimo familiar en la autoliquidación del contribuyente/ascendiente supone, comparativamente, una ventaja económica frente a la devolución procedente de la autoliquidación cuya rectificación se solicita, y todo ello considerando las necesidades básicas personales y **familiares** del contribuyente, del conjunto de la familia del contribuyente en la que se integra, determinando un beneficio económico en los obligados tributarios, quienes, de otra manera, verían en efecto perjudicados sus intereses legítimos.

Finalmente, resta por añadir que a juicio de este Tribunal Central, en estos supuestos, al no estar obligado el descendiente a presentar declaración, el hecho de presentarla no puede considerarse como una “opción” sometida a la regulación del artículo 119.3 de la LGT, sino que estamos ante el ejercicio de un derecho, el de solicitar y en su caso obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, derecho previsto en los artículos 31 y 66 y siguientes de la LGT al que el contribuyente puede renunciar, estando prevista la renuncia a los derechos en que se fundamente la solicitud como un modo más de terminación de los procedimientos tributarios, en este caso, del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación (artículo 100 de la LGT).



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 23 de enero de 2014

Asunto: C-296/12.

Partes: *Comisión Europea contra Reino de Bélgica.*

Síntesis:

“Incumplimiento de Estado – Libre prestación de servicios – Libre circulación de capitales – Impuesto sobre la renta – Aportaciones abonadas en concepto de ahorro-pensión – Reducción impositiva aplicable únicamente a los pagos efectuados a entidades o a fondos establecidos en el mismo Estado miembro – Coherencia del sistema fiscal – Eficacia de los controles fiscales”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto cuyo estudio nos ocupa se centra en la normativa belga en virtud de la cual se prevé una reducción impositiva para las aportaciones abonadas en el marco de los planes de pensiones, aplicable exclusivamente a los pagos efectuados a entidades o fondos establecidos en Bélgica.

Dicha regulación interna, contenida en el Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992, había sido ya cuestionada por la Comisión Europea que, con fecha 18 de octubre de 2006, requirió explicaciones al Estado belga acerca de su aplicación. Tras analizar el escrito de contestación emitido el 8 de febrero de 2007, la Comisión remitió a Bélgica un dictamen motivado, en el que le advertía sobre el incumplimiento de las obligaciones derivadas de los artículos 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Asimismo, se apremiaba al Estado belga a introducir las modificaciones oportunas, en el plazo de dos meses, a fin de acomodar dicha regulación interna al Derecho europeo.

La contestación emitida por Bélgica el 13 de julio de 2013 no satisfizo a la Comisión Europea, que interpuso el correspondiente recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Especial interés presentan, en este caso, las argumentaciones sostenidas por las partes, sobre las que posteriormente se pronuncia el Tribunal. De un lado, Bélgica admite que el régimen de ahorro-pensión examinado constituye una restricción a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales. No obstante, defiende que tal restricción puede justificarse por razones imperiosas de interés general. Dos son las causas de justificación por las que aboga, a saber: la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal belga y la necesidad de un control fiscal eficaz.

En relación con la primera, señala que la normativa en vigor se adecúa a lo declarado por el Alto Tribunal al hilo de los Asuntos *Bachmann* (C-204/90) y *Comisión contra Bélgica* (C-300/90), en las que aquél exigió la existencia de un vínculo directo entre una ventaja fiscal y una desventaja efectiva. Además, apunta que se esforzó por asegurar la coherencia fiscal en los convenios de doble imposición internacional, por la vía de atribuir al Estado de origen la potestad de gravar las pensiones y otras remuneraciones similares, si bien no lo consiguió con determinados Estados miembros.

Por lo que respecta a la necesidad de garantizar un control fiscal eficaz, Bélgica alega que, de este modo, su Administración Tributaria puede controlar la concesión de la reducción impositiva para los pagos efectuados en concepto de ahorro-pensión y garantizar la percepción del impuesto debido, de acuerdo con la norma interna que establece obligaciones a cargo de las entidades financieras y los fondos de planes de pensiones por lo que concierne a la información de la Administración Tributaria en relación con las certificaciones entregadas a los contribuyentes. Por el contrario, considera que las disposiciones europeas sobre intercambio de información no son lo suficientemente ágiles al objeto de garantizar que las entidades y fondos establecidos en otros Estados miembros cumplan adecuadamente tales obligaciones.

En contraste con ello, la Comisión Europea mantiene, por un lado, que la gestión de fondos de planes de pensiones constituye un servicio en el sentido del artículo 56 TFUE; por tanto, el hecho de que la reducción se aplique sólo si las aportaciones a dichos fondos se abonan a entidades financieras sitas en territorio belga, obstaculiza la libre prestación de servicios. Y, de otro lado, partiendo de que los depósitos efectuados en una cuenta individual o colectiva como el pago de primas de seguro de vida están comprendidos en los movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, la previsión de una reducción aplicable únicamente a tales depósitos y pagos realizados a favor de entidades radicadas en Bélgica representa, a juicio de la Comisión, una violación de la libertad de circulación de capitales.

En esta línea, la Comisión rechaza las causas de justificación invocadas por el Estado demandado. En cuanto a la coherencia fiscal, se remite a la Sentencia del TJUE, con ocasión del Asunto *Comisión contra Dinamarca* (C-150/04), en la que tal argumentación fue ya desestimada por el Alto Tribunal. Igualmente, destaca la falta de coherencia fiscal en el ámbito de los convenios de doble imposición.

Respecto a la necesidad de asegurar un control fiscal eficaz, la Comisión opina que es también perfectamente posible cuando la entidad financiera se encuentra establecida en otro Estado miembro, para lo cual puede recurrirse a la Directiva europea sobre asistencia mutua.

A la vista de lo expuesto por las partes y, señaladamente, del reconocimiento del Estado belga acerca de que las disposiciones controvertidas suponen un obstáculo a la libre prestación de servicios, el Tribunal ahonda en la posible justificación o no de dicha normativa; para lo cual se exige que la misma persiga un objetivo de interés general, sea adecuada para garantizar la obtención de éste y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

Desde la perspectiva del Alto Tribunal, el factor susceptible de vulnerar la coherencia del régimen belga consiste en el advenimiento de un traslado de la residencia del contribuyente, que se produzca entre el momento en que se ingresen las aportaciones en concepto de ahorro-pensión y el momento en que se perciban las rentas, y no tanto en el hecho de que la entidad financiera que gestiona el ahorro-pensión esté o no situada en otro Estado miembro. El hecho de abrir un ahorro-pensión en una entidad financiera extranjera no es suficiente, en sí mismo, para menoscabar la coherencia del régimen controvertido.

En consonancia con lo señalado por la Comisión Europea, el Tribunal de Justicia descarta asimismo la necesidad de un control fiscal eficaz como posible causa de justificación en este asunto. Además de remitirse a la Directiva ya citada, recuerda que las autoridades belgas pueden exigir al contribuyente la aportación de cuantas pruebas consideren necesarias para liquidar correctamente los impuestos e, incluso, denegar la reducción impositiva si no se proporciona tal información.

En conclusión, el Tribunal europeo considera que las disposiciones cuestionadas van más allá de lo necesario para lograr el cumplimiento del objetivo indicado.

El pronunciamiento examinado no constituye sino un ejemplo más de la reiterada y constante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en materia de libre circulación de servicios y de capitales. Supone, como en tantos otros casos, la culminación de un procedimiento de infracción incoado por parte de la Comisión Europea contra un Estado miembro que, reticente a acompañar su normativa con el Derecho de la Unión, resulta condenado, en última instancia, por el Alto Tribunal.

Los razonamientos esgrimidos por el Tribunal no son nuevos: la restricción, aunque contraria al ordenamiento europeo, puede considerarse válida si el Estado en cuestión la justifica en base a razones de interés general, que superen el examen de proporcionalidad. No ocurre así en el presente caso¹, donde se considera que las razones aducidas por Bélgica no logran demostrar la necesidad de mantener la medida a los efectos de asegurar una adecuada coherencia fiscal del sistema belga, ni tampoco como recurso para garantizar un control fiscal eficaz.

3. Fallo

Llegados a este punto, el Tribunal de Justicia decide: "Declarar que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE, al adoptar y mantener la reducción impositiva para las aportaciones abonadas en concepto de ahorro-pensión en la medida en que únicamente se aplica a los pagos efectuados a entidades y a fondos establecidos en Bélgica. Condenar en costas al Reino de Bélgica".



¹ Meister, M.: "Fiscalité des régimes d'épargne-pension", en Europe 2014 Mars Comm. n° 3, p.26; Berlin, D.: "Quand Bachmann réapparaît ... pour disparaître?", en La Semaine Juridique – édition générale 2014, n° 6, p.269.

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 27 de febrero de 2014

Asunto: C-82/12.

Partes: *Transportes Jordi Besora, S.L. y Generalitat de Catalunya.*

Síntesis:

“Impuestos indirectos – Impuestos especiales – Directiva 92/12/CEE – Artículo 3, apartado 2 – Hidrocarburos – Impuesto sobre las ventas minoristas – Concepto de “finalidad específica” – Transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas – Financiación – Afectación predeterminada – Gastos en medidas sanitarias y medioambientales”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El origen del litigio examinado se remonta a la petición de devolución, por parte de la empresa de transporte de mercancías ‘Transportes Jordi Besora’, del importe satisfecho en los ejercicios comprendidos entre 2005 y 2008, como consumidora final, en concepto de Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

Tras sendas denegaciones de la Oficina Gestora y del Tribunal económico-administrativo regional de Cataluña, la demandante recurre ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que alberga dudas sobre los siguientes aspectos:

- a. Compatibilidad del IVMDH con el artículo 3.2 de la Directiva 92/12. En concreto, el Tribunal se plantea si este impuesto persigue o no una finalidad específica, en el sentido de la citada disposición, teniendo en cuenta que está destinado a financiar -además de actuaciones medioambientales, en su caso-, las competencias transferidas a las CCAA en materia sanitaria, mientras que el impuesto especial que establece esta Directiva ya tiene por objeto proteger la salud y el medioambiente.
- b. Devengo del IVMDH. El Tribunal interno considera que las disposiciones que regulan el devengo de este impuesto no cumplen las normas aplicables a los impuestos especiales -en la medida en que este impuesto se percibe en el momento de la venta al consumidor final-, ni las aplicables al IVA -puesto que no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución-.

De acuerdo con ello, el Tribunal interno eleva las correspondientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal europeo comienza recordando el tenor literal del artículo 3.2 de la Directiva 92/12, según el cual los hidrocarburos podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial establecido por dicha Directiva si, por una parte, los mismos persiguen una o varias finalidades específicas y, por otra parte, respetan las

normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Estos dos requisitos tratan de evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios.

En línea con las Conclusiones del Abogado General Sr. Nils Wahl, presentadas el 24 de octubre de 2013, el Alto Tribunal afirma que el IVMDH no se acomoda al ordenamiento europeo. En su opinión, que el impuesto tenga una finalidad específica implica que no persiga finalidades meramente presupuestarias, sino que busque alcanzar otro fin -tal y como se desprende de su jurisprudencia previa-.

En efecto, el Tribunal considera que tal impuesto carece de finalidad específica en el sentido de la Directiva citada, pues, para ser específica, la finalidad no debe ser exclusivamente presupuestaria. En el caso que nos ocupa, los rendimientos del IVMDH han sido afectados a las CCAA para que éstas financien el ejercicio de algunas de sus competencias; pues bien, el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica.

Además, el Tribunal subraya que el hecho de que los ingresos del IVMDH estén obligatoriamente afectados, en virtud de la normativa nacional, a la atención de gastos en materia sanitaria, resulta de una mera modalidad de organización interna del presupuesto español y, en consecuencia, no basta para considerar que el impuesto tiene finalidad específica. De lo contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por la Directiva de todo efecto útil.

Por otro lado, la norma española no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales en relación con la recaudación del IVMDH. Tampoco su estructura (hecho imponible o tipo de gravamen, esencialmente) se concibe de modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos, o fomenta el uso de otros productos menos nocivos para el medioambiente, por lo que no puede considerarse que esta figura impositiva tenga por objeto la protección del mismo o, lo que es igual, persiga una finalidad específica en este sentido.

En otro orden de ideas, tanto la Generalitat de Cataluña como el Gobierno español ruegan que en la hipótesis de declararse el impuesto contrario al Derecho comunitario, se limiten cuanto menos sus efectos, pues de lo contrario se tendrían que devolver 13.000 millones de euros, esto es, el 12,5% del PIB, poniéndose consiguientemente en riesgo la sanidad pública. Todo ello, además, tras una actuación que no compartimos del Gobierno español, que pasa por culpar a la Comisión Europea de dicha hipotética vulneración por no haberle advertido de modo conveniente.

En respuesta a ello, el Tribunal europeo señala que tal limitación temporal resulta excepcional y únicamente puede acordarse si concurren dos presupuestos: la buena fe de los implicados y el riesgo de trastornos graves. Aun cuando la situación económica de España es precaria y existe un riesgo de repercusiones económicas graves, no es menos cierto que el Estado español ya podía suponer que el IVMDH vulneraba el Derecho Europeo, a la luz del pronunciamiento del TJUE recaído en el Asunto *EKW y Wein*, C-437/97 y, especialmente, tras las reiteradas advertencias que la Comisión Europea dirigió a España, contra la cual llegó incluso a iniciar un procedimiento de infracción. No es posible, por tanto, a juicio del Tribunal, apreciar buena fe en las actuaciones de los demandados, por lo que se descarta la limitación de los efectos temporales del pronunciamiento.

Uno de los aspectos clave del pronunciamiento analizado es el relativo a la no limitación de sus efectos en el tiempo. Según el Tribunal, dicha limitación constituye una posibilidad excepcional condicionada al cumplimiento de dos requisitos: la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves. En el presente caso, el Tribunal estima que no concurre el primer presupuesto y deniega la petición de la Generalitat de Cataluña y del Gobierno español de limitar en el tiempo los efectos de la sentencia. Como ya avanzamos, el hecho de que el IVMDH se haya mantenido en vigor durante más de diez años, pese al fallo del propio TJUE al hilo de *EKW y Wein & Co* en 2000 y, sobre todo, haciendo caso omiso a las advertencias de la Comisión Europea, han sido determinantes en la decisión del Alto Tribunal. Y ello con independencia de que con efectos desde el 1 de enero de 2013 se derogara la norma que regulaba el IVMDH, el cual pasa a integrarse en el Impuesto Especial de Hidrocarburos.

Pese a que el juego de la prescripción, de la firmeza de los actos administrativos y sentencias no recurridas y las dificultades de prueba del pago del impuesto (salvo en el caso de los empresarios y profesionales) limitará sustancialmente el importe de la devolución de ingresos indebidos, la cifra a devolver sigue siendo muy cuantiosa.

De manera inmediata, consideramos que la responsabilidad debería compartirse entre el Estado -como legislador- y las CCAA, que asumieron la cesión, implantaron en su mayoría el tipo autonómico y percibieron las sumas recaudadas. En esta dirección se pronuncian tanto la Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, como el artículo 5.1 del Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, que entendemos aplicables al caso en cuestión, pues, si bien aluden a sanciones impuestas por las instituciones europeas y no a la devolución de ingresos indebidos a los contribuyentes por infracción del ordenamiento europeo, no es menos cierto que entre ambos supuestos parece existir una relación analógica incuestionable.

Por otra parte, al tratarse de un impuesto declarado contrario al Derecho europeo, queda también abierta la posibilidad de acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado, para obtener la oportuna reparación. Esta vía es alternativa y perfectamente compatible con la solicitud de devolución de ingresos indebidos, pues, a diferencia de ésta, al no ser una acción tributaria, no pretende la devolución del impuesto indebidamente pagado, sino el resarcimiento del daño a título de indemnización. Precisamente por ello, no está sujeta a los plazos de prescripción, pudiéndose en este caso reclamar incluso por los ejercicios prescritos (2002 a 2009). Como adelantábamos, el principal escollo residirá en acreditar el daño sufrido, consistente en haber soportado la carga tributaria que implica el IVMDH.

Descendiendo al terreno práctico, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en ejecución de la reciente sentencia, ha puesto a disposición de los contribuyentes en la sede electrónica, con fecha 19 de marzo de 2014, las instrucciones relativas al proceso de devolución. Asimismo, se ha incorporado un modelo normalizado de solicitud de devolución -de utilización voluntaria-, que permitirá su remisión directa a la Oficina gestora competente para tramitarla. Aunque no será obligatoria la presentación telemática de la solicitud de devolución, se ofrecerá esta opción de presentación, atendida la mayor agilidad de su tramitación, a quienes soliciten información al respecto.

La competencia para tramitar y resolver las solicitudes de devolución corresponderá a las Oficinas Gestoras de Impuestos Especiales (Aduanas) correspondientes al domicilio fiscal del sujeto pasivo que ingresó la autoliquidación.

Desde nuestra perspectiva, el tema es preocupante, ya no sólo en lo que atañe a esta concreta sentencia sino, antes bien, desde una óptica global de adecuación del sistema tributario español a los postulados europeos. En este orden de ideas, tememos que la sentencia ahora recaída sea la primera de una serie de asuntos que esperan ser

resueltos en breve por el Tribunal de Justicia y en los que, en mayor o menor medida, la norma española se aleja de los dictados comunitarios. Es el caso de sucesiones y donaciones, pero también del Impuesto sobre el patrimonio y de las deducciones sobre la cuota aprobadas por las CCAA en el IRPF que, previsiblemente, a nuestro juicio, serán declaradas no acordes con el Derecho de la UE.

3. Fallo

Conforme a lo sostenido, el Tribunal de Justicia declara que: "El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente".



Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 13 de marzo de 2014

Asunto: C-204/13.

Partes: *Finanzamt Saarlouis y Heinz Malburg.*

Síntesis:

“Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Nacimiento y alcance del derecho a la deducción – Disolución de una sociedad por un socio – Adquisición de una parte de la clientela de esta sociedad – Aportación en especie a otra sociedad – Impuesto soportado – Posible deducción”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente pronunciamiento encuentra su génesis en la disolución, con fecha 31 de diciembre de 1994, de una sociedad civil alemana dedicada a la asesoría fiscal, cuya clientela pasa a ser asumida por los tres socios partícipes. Mientras dos de ellos continuaron, por cuenta propia, como profesionales liberales, el tercero -Sr. Malburg- (que detentaba un 60% de las participaciones de la antigua sociedad) constituyó en la misma fecha de disolución de aquélla, una nueva sociedad civil -de la que es socio mayoritario-, a la que traspasó de forma gratuita su parte de la clientela, a fin de que ésta la explotara profesionalmente.

Como consecuencia de la disolución mencionada (mediante división de la cosa común), la Administración Tributaria giró una liquidación relativa al volumen de negocios correspondiente al año 1994 a la antigua sociedad, por la cesión de la clientela. Esta obligación tributaria fue cumplida convenientemente.

Ahora bien, el 16 de agosto de 2004, la antigua sociedad, representada por el Sr. Malburg, emitió con cargo a éste una factura en concepto de “división el 31 de diciembre de 1994 de la cosa común”, que aludía de manera separada al IVA. Con base en ello, el Sr. Malburg dedujo, en su declaración de IVA correspondiente a dicho mes, el importe de IVA que se le había facturado por la adquisición de la clientela. La Administración Tributaria denegó, sin embargo, tal deducción, así como la reclamación subsiguiente que el contribuyente presentó contra la misma.

A la vista de estas actuaciones, el Sr. Malburg interpuso el oportuno recurso ante el Tribunal interno, que estimó su petición. La Administración Tributaria recurrió entonces en casación, lo que motivó que el Tribunal nacional, ante las dudas de interpretación suscitadas, elevara al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial: “¿deben interpretarse los artículos 4, apartados 1 y 2, y 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en atención al principio de neutralidad del IVA, en el sentido de que un socio de una sociedad civil de asesoría fiscal que adquiere de esa sociedad una parte de la clientela con el único objetivo de traspasarla inmediata y gratuitamente a una sociedad civil de asesoría fiscal de nueva constitución, de la que es el principal socio, para que la misma explote profesionalmente dicha clientela, sin que ésta entre, no obstante, en el patrimonio de la sociedad de nueva constitución, tiene derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de la clientela en cuestión?”

2. Fundamentos de Derecho y comentario

En apoyo de tal recurso de casación, la Administración Tributaria sostiene que la resolución del Tribunal *a quo* es contraria a Derecho, en la medida en que los principios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 1 de marzo de 2012, *Polsky Trawertyn* (C-280/10) no son aplicables a una situación como la controvertida en el litigio principal, dado que la misma no se refiere a la deducción del IVA soportado por una sociedad colectiva, sino a la deducción del IVA soportado por un socio fundador.

De ahí que éste sea el punto de partida del análisis que lleva a cabo el Tribunal europeo. Se trata de dilucidar, pues, si aquella motivación resulta o no aplicable por analogía al caso que nos ocupa, a efectos de sustentar la interpretación dada por el Tribunal de primera instancia.

Remontándonos en el tiempo, al hilo de la Sentencia *Polsky Trawertyn*, el TJUE declaró que los artículos 9, 168 y 169 de la Directiva 2006/112/CE, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite a los socios de una sociedad, ni a esta última, ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de su creación y registro.

Mediante sus posteriores razonamientos, el Tribunal de Justicia pone de manifiesto los aspectos en los que el presente caso dista del Asunto *Polsky Trawertyn*². En primer lugar, cabe resaltar que en aquel litigio la operación por la que se repercute el IVA que realizaron los dos futuros socios (la aportación de un inmueble a la sociedad como gasto de inversión para la actividad económica de esa sociedad), estaba incluida en el ámbito de aplicación del IVA, sin perjuicio de tratarse de una operación exenta. Por el contrario, en el caso que examinamos, la operación por la que se repercute el IVA no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, ya que no puede considerarse que el traspaso gratuito de la clientela a la nueva sociedad sea una ‘actividad económica’ en el sentido de la Sexta Directiva.

No existe tampoco, en consecuencia, una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Sexta Directiva, el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

No obstante ello, cabe matizar que el Alto Tribunal también concede el derecho de deducción al contribuyente, pese a la ausencia del requisito anterior, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, por tanto, integran el precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta. Tal razonamiento se basa en que dichos costes guardan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

2 STJUE de 1 de marzo de 2012, *Polsky Trawertyn*, Asunto C-280/10. Véase el párrafo 23. En apoyo de su recurso de casación, la entidad alegó que, dado que algunos bienes patrimoniales -en concreto, un yacimiento de piedra a cielo abierto- habían sido adquiridos para afectarlos a una actividad económica, intención que quedó confirmada posteriormente por hechos objetivos, a saber, la creación de una empresa y el registro de ésta como sujeto pasivo, puede razonablemente concluirse que los socios actuaron en tanto sujetos pasivos en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112. Pues bien, en virtud de los artículos 168 y 169 de dicha Directiva, un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por los gastos de inversión realizados para las actividades que pretende ejercer.

En este sentido bastaría, por ejemplo, la prueba de que el contribuyente adquirió la clientela en su actividad de gerente de la nueva sociedad y que los gastos resultantes de dicha adquisición deben considerarse parte de los gastos generales relativos a su actividad como gerente. Con todo, al haber descartado ya el Tribunal remitente esta hipótesis, no procede que el Tribunal de Justicia se pronuncie al respecto.

Avanzando un paso más, el Alto Tribunal clarifica también que el principio de neutralidad fiscal no se aplica a situaciones en las que la operación realizada queda fuera del ámbito de aplicación del IVA.

El Tribunal europeo abunda en otros rasgos distintivos de ambas situaciones de hecho, lo que impediría el traslado sin más del pronunciamiento recaído en *Polsky Trawertyn* al conflicto ahora analizado. En efecto, en este último caso, la constitución de la nueva sociedad es previa a la adquisición de la clientela por el Sr. Malburg y, a diferencia del Asunto *Polsky Trawertyn*, no existe aquí aportación del bien de inversión (la clientela) al patrimonio de dicha sociedad. Además, en el presente asunto, no es la sociedad de nueva constitución la que solicita poder deducir el IVA soportado por un socio en el marco de un acto preparatorio a la actividad de aquélla.

3. Fallo

De acuerdo con todo ello, el Tribunal de Justicia declara: “Los artículos 4, apartados 1 y 2, y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse, en atención al principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que un socio de una sociedad civil de asesoría fiscal que adquiere de esa sociedad una parte de la clientela con el único objetivo de traspasarla inmediata y gratuitamente a una sociedad civil de asesoría fiscal de nueva constitución, de la que es el principal socio, para que la misma explote profesionalmente dicha clientela, sin que ésta entre, no obstante, en el patrimonio de la sociedad de nueva constitución, no tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado en la adquisición de la clientela en cuestión”.



Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 20 de marzo de 2014

Asunto: C-139/12.

Partes: *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona y Generalitat de Cataluña.*

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Sexta Directiva IVA – Exenciones – Operaciones relativas a la venta de títulos que implican la transmisión de la titularidad de bienes inmuebles – Sujeción a un impuesto indirecto distinto del IVA – Artículos 49 TFUE y 63 TFUE – Situación puramente interna”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva IVA), en el marco de un litigio suscitado entre la Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (La Caixa) y la Generalitat de Cataluña, atinente a una solicitud de devolución del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

En junio de 1991, La Caixa decidió aumentar su participación en el capital social de Inmobiliaria Colonial, S.A., mediante la adquisición de la participación que detentaba el Banco Central, S.A en dicha entidad, cuyo activo se hallaba integrado eminentemente por bienes inmuebles. Con posterioridad, La Caixa realizó una oferta pública de adquisición de acciones, merced a todo lo cual pasó a ser titular del 96,85% de las acciones de aquella sociedad.

A pesar de haber presentado en marzo de 1992 una autoliquidación del ITPAJD, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, al haber adquirido un porcentaje superior al 50% del capital de la compañía inmobiliaria, La Caixa solicitó en febrero de 1993, ante la Administración Tributaria, la devolución de ingresos indebidos, más los intereses correspondientes, al entender que el precepto citado vulneraba la Sexta Directiva y, en cualquier caso, no resultaba, a su juicio, aplicable a la adquisición de valores realizada, toda vez que ésta no encubría una venta de inmuebles.

Desestimada tal reclamación por silencio administrativo, que en este caso juega en sentido negativo, La Caixa presentó entonces la pertinente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal económico-administrativo regional de Cataluña, que fue asimismo desestimada; al igual que la interpuesta con posterioridad ante el Tribunal económico-administrativo central.

Una vez agotada la vía administrativa, la demandante planteó recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Éste estimó parcialmente el recurso, señalando que la base imponible debía determinarse tomando en consideración la parte del valor de los inmuebles proporcional a las acciones objeto de transmisión, y no a partir del valor real de la totalidad de los bienes inmuebles integrantes del activo de Inmobiliaria Colonial.

La desestimación del resto de alegaciones formuladas en el recurso motivó que La Caixa interpusiera recurso de casación ante el Tribunal Supremo, invocando como único motivo la infracción de los artículos 13, parte B, letra d),

número 5, 5, apartado 3, y 27 de la Sexta Directiva. El Tribunal Supremo decidió entonces formular las siguientes cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

1. “¿La Sexta Directiva obliga en su artículo 13.b.d.5) a sujetar al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin exención, las operaciones sobre venta de acciones, por un sujeto pasivo del Impuesto, que comporten la adquisición del dominio de bienes inmuebles, ante la excepción que establece para los títulos que aseguren, por su posesión, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o el disfrute de un inmueble o parte del mismo?
2. ¿La Sexta Directiva permite la existencia de normas como el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, que grava la adquisición de la mayoría del capital de la sociedad cuyo activo está fundamentalmente integrado por inmuebles por un impuesto indirecto distinto al IVA, llamado Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, con desatención de la posible condición empresarial de los intervinientes en la operación, sin excluir, por tanto, el supuesto en que de haberse transmitido directamente los inmuebles, en lugar de las acciones o participaciones, la operación habría quedado sujeta al IVA?
3. ¿Resulta compatible con la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 TFUE y con la libertad de circulación de capitales regulada en el artículo 63 TFUE una norma nacional como el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, que grava la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está fundamentalmente integrado por bienes inmuebles radicados en España, y todo ello sin permitir probar que la sociedad cuyo control se adquiere tiene actividad económica?”

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal de Justicia comienza examinando, en primer término, la segunda cuestión prejudicial, en virtud de la cual se pregunta si la Sexta Directiva se opone a una normativa de un Estado miembro, que grava la adquisición de la mayoría del capital de una sociedad cuyo activo está constituido fundamentalmente por bienes inmuebles, con un impuesto indirecto distinto del IVA -el ITPAJD-, sin tomar en consideración que en el caso de que las operaciones citadas consistieran en la adquisición directa de dichos inmuebles, en vez de en las acciones relativas a tales bienes, estas operaciones estarían sujetas al IVA.

En este sentido, el Alto Tribunal recuerda que la Sexta Directiva exonera en gran medida del IVA las operaciones relativas a bienes inmuebles. Por tanto, respecto a la diferencia de trato aludida por el Tribunal remitente entre las adquisiciones directas de bienes inmuebles sujetas al IVA y las adquisiciones indirectas de tales bienes sujetas al ITP, el Tribunal de Justicia razona que, en cualquier caso, la sujeción al IVA de las adquisiciones directas de bienes inmuebles es una cuestión que depende, en particular, del tipo de inmueble adquirido.

De otra parte, en lo concerniente al trato fiscal supuestamente discriminatorio de las entregas de bienes inmuebles eventualmente sujetas al IVA, el Tribunal de Luxemburgo recuerda que la Sexta Directiva no se opone a la articulación por parte de un Estado miembro de cualquier gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, tal y como se colige de su artículo 33. La conclusión a extraer es, por consiguiente, la legitimidad de dicha exacción, aun cuando tales impuestos comporten una acumulación con el IVA a resultados de una única operación, en el bien entendido de que la concurrencia impositiva en estos casos no es contraria a los postulados europeos.

Seguidamente, el Tribunal de Justicia se remite a su jurisprudencia sobre las características esenciales del IVA y la distinción del ITPAJD respecto de aquél, recordando que este último no puede ser calificado de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33.1 de la Sexta Directiva. Teniendo presente que los hechos concurrentes en el caso que nos ocupa no aportan razones por las cuales deba analizarse este aspecto desde una óptica diferente, el Tribunal concluye que la Sexta Directiva no se opone a la normativa que es objeto del procedimiento principal.

Llegados a este punto, el Tribunal aborda el examen de la primera cuestión prejudicial, de acuerdo con la cual se pregunta si conforme al artículo 13.B.d).5 de la Sexta Directiva, las operaciones de compraventa de acciones realizadas por un sujeto pasivo y que comporten la adquisición del dominio de bienes inmuebles, deben quedar necesariamente sujetas al IVA.

En la práctica, se trata de dirimir si las operaciones de compraventa de acciones efectuadas por La Caixa deben gravarse a través del ITPAJD, dado que según la normativa española las operaciones sujetas al IVA no están gravadas por el ITPAJD. En este contexto, el Tribunal europeo aclara que el tratamiento previsto en la Sexta Directiva en este punto varía en función del uso que el Estado miembro en cuestión haga de las facultades de que dispone conforme al artículo 5.3 de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 13.B.d).5 de la misma, y con el artículo 13.C.b) de dicha Directiva. Aun cuando en la resolución de remisión no se precisa cuál ha sido el uso que el legislador español ha hecho de tales facultades, el Alto Tribunal concluye que la Directiva aludida no se opone, en cualquier caso, a que las operaciones de compraventa de acciones como las examinadas en el procedimiento principal se graven con un impuesto indirecto distinto del IVA, como el ITPAJD. En otros términos, a efectos de la percepción de dicho impuesto, deviene irrelevante que tales operaciones deban o no gravarse con el IVA en virtud de la citada Directiva. En consecuencia, el Tribunal considera que no procede responder a la primera cuestión.

Por último, resta tan sólo efectuar una aproximación a la tercera cuestión prejudicial, sobre la que ya el Gobierno español se adelanta a indicar que constituye una situación puramente interna, en la que el Tribunal de Luxemburgo carece de competencia para resolver.

Como es sabido, las disposiciones del TFUE en materia de libertad de establecimiento y de libre circulación de capitales no se aplican a situaciones en las que todos los elementos se circunscriben al interior de un único Estado miembro. En el caso de autos, todos los elementos del litigio principal se vinculan al territorio del Estado español, ya que estamos ante la adquisición de una participación significativa en una sociedad inmobiliaria domiciliada en España, por otra sociedad también domiciliada en este Estado, a la que se grava con un impuesto por el hecho de que el activo de la sociedad inmobiliaria que ha adquirido está constituido, al menos en un 50%, por inmuebles situados en territorio español. El planteamiento del Tribunal de Justicia viene a ser coincidente, es esencia, con el hilo argumental sostenido por el Gobierno español, lo que implica declarar inadmisibles esta tercera y última cuestión prejudicial.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: “La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe

interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 108 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que grava la adquisición de la mayoría del capital de una sociedad cuyo activo está constituido esencialmente por inmuebles con un impuesto indirecto distinto del IVA, como el que es objeto del procedimiento principal”.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

AA.VV. "Formularios tributarios". Tirant lo Blanch, 2013.

Formularios tributarios es una obra eminentemente práctica preparada cuidadosamente por inspectores de Hacienda, profesores universitarios y abogados en ejercicio que recoge los distintos modelos de escritos y formularios que resultan necesarios para la tramitación de todos los procedimientos tributarios. Con el fin de garantizar el éxito de los recursos que hayan de presentarse ante la Administración Tributaria, el libro contiene además la jurisprudencia y doctrina administrativa que resulta aplicable en cada uno de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos (inspección, gestión, recaudación, sancionador administrativo y penal, así como revisión tributaria). Por último, dicha obra habilita el acceso on line de todos los modelos y formularios contenidos en el libro permitiendo una edición personalizada a fin de que tras una fácil impresión pueda presentarse directamente a la Administración Tributaria que resulte competente.

Jorge Cadórniga Díaz. "Extinción de la copropiedad o condominio: aspectos fiscales." Wolters Kluwer, 2012.

En esta monografía se aborda de forma exhaustiva el estudio de las consecuencias fiscales derivadas de la extinción del condominio o copropiedad, tanto las que se producen cuando concluye con un reparto equivalente entre los comuneros de los bienes habidos en común, como las que tienen lugar mediante excesos de adjudicación a favor de algún condómino que satisface su parte al otro u otros, ya sea en metálico o de cualquier otro modo.

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

Junta Directiva de la AEDAF

Eduardo Luque Delgado

Presidente

José Francisco Alfonso Palop

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Estrella Martín Domínguez

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

Vocal

José Blasi Navés

Vocal

Demarcaciones Territoriales

Andalucía-Málaga

Rubén Candela Ramos
Tel.: 952 06 07 40
Fax: 952 22 48 24
rubencandela@rubencandela.com
C/ Alameda Principal, 21- Of. 201
29001 Málaga

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Francisco José Gallo Masero
Tel.: 954 98 92 27
Fax: 954 53 21 72
fgallo@gallomasero.com
Avda. M^a Auxiliadora, 14-2^a-Of.14
41003 Sevilla

Aragón

Víctor Sebastián Lasaoa
Tlf.: 976 23 50 34
Fax: 976 21 94 87
victorm@vsebastian.com
P^o Independencia, 32 - 3^o Izda.
50004 Zaragoza

Asturias y León

María José Fernández Vallinas
Tel.: 987 22 41 06
Fax: 987 22 24 39
mariajose@etmasesores.com
C/Roa de la Vega-4^o-1^oE
24002 León

Baleares

Luis Llorens Morillo
Tlf.: 971 46 32 23
Fax: 971 46 89 80
luis@llopasesores.com
Avda Alejandro Roselló, 40-7^o-1^oA
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Luis Ferrándiz Atienza
Tel.: 928 36 00 45
Fax: 928 38 15 52
luisfa@jmasociados.com
C/Triana, 13 - 1^oD
35002 Las Palmas de Gran Canaria

Cantabria

Antonio Relea Sarabia
Tlf.: 942 36 21 24
Fax: 942 36 14 50
relea@hotmail.com
C/ Don Daniel, 6 - 2^o
39008 Santander

Cataluña

Llorenç Maristany i Badell
Tel.: 93 209 11 12
Fax: 93 200 84 96
maristany@economistes.com
Avda. Diagonal, 427 - 4^o - 1^o
08036 Barcelona

Galicia

Atilano Vázquez Martínez
Tlf.: 981 29 05 00
Fax: 981 13 07 16
coema@coema.es
C/ Benito Blanco Rajoy, 3 - 1^o
15006 A Coruña

La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz
Tel.: 941 20 13 29
Fax: 941 20 54 96
ifernandez@economistas.org
C/Daniel Trevijano, 2 - 1^o Izda.
26001 Logroño

Madrid-Zona Centro

José Ignacio Alemany Bellido
Tel.: 91 702 26 52
Fax: 91 308 34 14
joseignacio.alemany@alescab.es
C/Villanueva, 13
28001 Madrid

Murcia

Ana Correa Medina
Tel.: 968 50 83 39
Fax: 968 32 11 41
abogadoscorrea@gmail.com
C/Mayor, 29 - 1^o
30201 Cartagena

Navarra

Isabel Guembe Elizalde
Tlf.: 948 29 26 83
Fax: 948 29 26 85
isabel@lagunco.com
C/ Multiva Baja, 8 - bajo
31006 Navarra

País Vasco

Francisco José Espinosa Barro
Tel.: 94 423 40 09
Fax: 94 424 13 23
fj.espinosa@grupospinosa.es
C/Gran Vía, 38-3^o-Ed. Granada
48009 Bilbao

Valencia-Alicante y Albacete

Rogelio García García
Tlf.: 965 38 16 72
Fax: 965 38 16 91
rogelioasesores@terra.com
C/ José M^a Pemán, 21 - Entlo.
03600 Elda

Valencia-Castellón

Francisco Serantes Peña
Tel.: 963 23 76 00
Fax: 963 23 76 01
serantes@icav.es
Psje. Doctor Serra, 33 - 2^o - 1^o
46004 Valencia

Normas de Autor

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

La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios:

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

Revisión de los originales:

1. Una vez recibidos los originales, el Gabinete de Estudios procederá a un primer análisis del texto. De no ser aceptado, se comunicará inmediatamente a los remitentes, indicando las causas de su rechazo.
2. En caso contrario, si el Gabinete de Estudios entendiera que puede ser apto para su publicación en Revista Técnica Tributaria, se procederá a borrar los datos identificativos del autor o autores y se remitirá a evaluadores externos para un análisis ciego del manuscrito. Del resultado de este análisis se dará cuenta motivada al autor o autores, pudiendo, si así se estima oportuno, realizar observaciones al texto original para su posible adaptación.
3. El plazo para comunicar al autor o autores la decisión adoptada no superará los tres meses desde su recepción en la cuenta de correo electrónico indicada más arriba.

