

Sumario

Presentación:

Tomás Marcos Sánchez.	9
-------------------------------	---

Editorial:

Jurisprudencia sobre los efectos hacia el futuro de elementos contenidos en declaraciones de ejercicios ya prescritos Antonio Cayón Galiardo	13
---	----

Estudios:

Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado Luis María Romero Flor.	37
La modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor del sujeto pasivo: ¿Resultan compatibles los procedimientos del art. 80.Tres y 80. Cuatro del IVA con la modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre? Carmen Ruiz Hidalgo	63
Análisis de las exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para sujetos pasivos con discapacidad, en situación de dependencia o con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. María del Mar Jiménez Navas.	77
El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara	95

Jurisprudencia:

STS de 24/04/2013. Compatibilidad entre la derivación de responsabilidades en vía administrativa y el ejercicio de la acción de nulidad por simulación absoluta en vía civil	121
STS de 2/07/2013. Procedimiento de Inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras. Dilaciones imputables al contribuyente	123
STS de 16/05/2013. Procedimiento de Inspección. Ampliación de las actuaciones inspectoras	124
STS de 12/06/2013. Ejecución de sentencias. Plazo del que dispone la Administración para dictar una nueva liquidación en ejecución del fallo de la sentencia.	126
SAN de 13/06/2013. Recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo. Improcedencia	128
TSJ de Asturias de 11/04/2013. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sucesiones mortis causa. Reducción por adquisición de empresa familiar	130
TSJ de Madrid de 4/04/2013. Impuesto sobre el Valor Añadido. Devengo del Impuesto. Momento en que tiene lugar la puesta a disposición de los bienes. Acuerdo en Junta de la entidad como medio de prueba para acreditar la puesta a disposición de los bienes	132
TSJ de Extremadura de 2/04/2013. ITP y AJD. Extinción de comunidad de bienes. Actos Jurídicos Documentados. Documentos notariales	134

SAP de La Rioja de 7/02/2013. Inscripción de las escrituras de constitución de sociedades.	
Suspensión. Falta de acreditación de la solicitud o práctica de la liquidación tributaria del ITPAJD.	136

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 28/05/2013. Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del beneficio fiscal del artículo 12.5 TRLIS en las operaciones de adquisiciones intragrupo de participaciones	141
RTEAC de 16/05/2013. ITP y AJD. Modalidad Actos Jurídicos Documentados. Exenciones. Escritura de novación modificativa de otra de crédito hipotecario destinada a refinanciar parcialmente el precio de adquisición de un inmueble	144
RTEAC de 23/05/2013. IVA. Obligación de ingresar el IVA repercutido en una factura aunque la operación no deba tributar por IVA. Requisitos para que no haya deber de ingresar lo indebidamente repercutido en factura.	146
RTEAC de 21/03/2013. IRPF. Rendimientos de actividad profesional. Sociedades de profesionales. Sociedades interpuestas. Simulación.	149
RTEAC de 28/05/2013. IRPF. Rendimientos de actividades económicas: arrendamiento o compraventa de inmuebles. Alcance de la regla referida a las condiciones en las que se entenderá que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles se realiza como una actividad económica	152

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 13-06-2013. IVA. Directiva 2006/112/CE, Artículo 199, apartado 1, letra g). Proceso concursal voluntario. Persona deudora del impuesto. Sujeto pasivo destinatario de determinadas operaciones. Concepto de “procedimiento obligatorio de liquidación	157
STJUE de 18-04-2013. Devolución de impuestos recaudados por un Estado miembro en infracción del Derecho de la Unión. Normativa nacional que limita los intereses que dicho Estado tiene que abonar por el impuesto devuelto. Intereses calculados a partir del día siguiente a la presentación de la solicitud de devolución del impuesto. Falta de conformidad con el Derecho de la Unión. Principio de efectividad	162
STJUE de 6-06-2013. Incumplimiento de Estado. Artículos 56 TFUE y 63 TFUE. Artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE. Legislación tributaria. Exención fiscal reservada a los intereses abonados por los bancos residentes, quedando excluidos los abonados por los bancos establecidos en el extranjero	167
STJUE de 16-05-2013. No devolución de la totalidad del impuesto sobre el valor añadido abonado indebidamente. Normativa nacional que excluye la devolución del IVA por haber sido repercutido a un tercero. Compensación en forma de ayuda que cubre una fracción del IVA no deducible. Enriquecimiento sin causa	175

Novedades Editoriales.	183
---------------------------------------	------------

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

Luis María Romero Flor analiza los sistemas de resolución convencional de controversias tributarias en países de nuestro entorno, como suelen decir quienes nos suben los impuestos. Alemania conoce la entrevista final en que se discuten hechos controvertidos y calificaciones jurídicas, que pueden finalizar en acuerdos que definen situaciones en que la cuantía del impuesto debido legalmente es incierta; es una categoría atípica de construcción jurisprudencial y doctrinal que sirve a la seguridad del contribuyente y al interés de la Administración de finalizar los procedimientos sin soportar controversias jurídicas. En Francia, la Jurisdicción Graciable persigue evitar la conflictividad mediante condonaciones transaccionales con efecto de cosa juzgada y renuncia a la controversia jurisdiccional; además existen Comisiones Departamentales mixtas, que efectúan valoraciones y estiman bases imponibles; finalmente, el Comité Consultivo para la represión del Abuso de Derecho define quién ha de soportar la carga de la prueba, el contribuyente, o la Administración, en función de que dictamine la aplicación al caso, o no, de la técnica del abuso. En Gran Bretaña se prevén acuerdos con los servicios de inspección para evitar la vía judicial o para retirar los recursos iniciados; en materia de sanciones el contribuyente ha de presentar una oferta que comprenda la cantidad íntegra de la deuda tributaria, intereses y sanción, que puede ser aceptada o rechazada, con fuerza vinculante para ambas partes. En Estados Unidos el contribuyente puede solicitar una entrevista personal con el funcionario respondiendo a sus propuestas y proveyendo información y aportando explicación, y si el examinador propone cambios en la declaración, el contribuyente puede explicar su posición al supervisor, en orden a un acuerdo que cierra el caso. En caso de desacuerdo se redacta un informe explicando las posiciones del contribuyente y del IRS, que remite al contribuyente la “Carta de los 30 días”; en tal plazo, el contribuyente en desacuerdo puede comunicar al IRS que va a ejercer su derecho ante la Oficina de Apelaciones, o no hacer nada, en cuyo caso, se le remitirá la “Carta de los 90 días”; que le confiere tal plazo para presentar una reclamación jurisdiccional. Si en fase de negociaciones el contribuyente no alcanza el acuerdo, puede someter la cuestión a un tercero mediador, ante quien se personan el contribuyente y el IRS. La fase de apelación se desarrolla ante la *Appeals Office* que es órgano administrativo pero totalmente independiente de la IRS, y si a su término no hay acuerdo, el contribuyente puede plantear su caso en vía jurisdiccional, con los requisitos legales correspondientes. Existe también en Estados Unidos el Servicio del Defensor del Contribuyente como organización independiente dentro del propio IRS, ante quien puede acudir el contribuyente que soporta un demora superior a 30 días para la resolución de su caso, si no recibe respuesta en fecha prometida, o si sufre perjuicio económico por la actuación del IRS que le impida satisfacer necesidades como vivienda, transporte o alimentación.

Carmen Ruiz Hidalgo reflexiona sobre la compatibilidad de los procedimientos de modificación de la base imponible en el impuesto sobre el valor añadido regulados en los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 de la Ley reguladora,

tras las modificaciones operadas por la Ley 16/2012. Antes de tales modificaciones la doctrina administrativa ha mantenido la imposibilidad de modificar la base imponible con facturas rectificativas fuera del plazo del mes previsto en el caso del concurso, porque se produciría una personación tardía de la Administración en el proceso concursal con perjuicio evidente en el rango de los créditos tributarios subsiguientes, pero el TEAC matizó esta posición admitiendo la compatibilidad en ciertos casos. Al servicio del principio de neutralidad, en los casos de concurso del repercutido el apartado Tres posibilita la rectificación de la factura de manera que la Hacienda Pública se convierte en el nuevo titular del crédito por el IVA impagado. Aunque existe controversia sobre la naturaleza de este nuevo crédito concursal entiende que la nueva titularidad provoca la recalificación del crédito, en tanto que crédito tributario. En la posición del TEAC si existe una reclamación judicial previa a la declaración de concurso el proceso judicial debe continuar hasta su terminación, lo que supone que se cumplen las formalidades exigidas en el artículo 80, Cuatro LIVA, y el acreedor puede optar entre ambos procedimientos; lo que también ocurre en el caso de que el acreedor haya procedido a la reclamación mediante requerimiento notarial; pero si no existe reclamación judicial previa o requerimiento notarial solo se podría modificar la base imponible por la vía del artículo 80, Tres LIVA. Según el TEAC con independencia del procedimiento de rectificación que se utilice, no se perjudican los intereses concursales de la Hacienda Pública, el crédito nacido por la modificación de la base imponible goza de privilegio general, sin que se pueda entender que la comunicación tardía del crédito suponga su calificación como subordinado. Desde este punto de vista las modificaciones introducidas por la Ley 16/2012 no añaden nada nuevo a la posición de los Tribunales Económico-Administrativos, porque no se estatuye incompatibilidad sino preferencia el procedimiento del apartado Tres sobre el del apartado Cuatro. No se puede perder de vista que las medidas para evitar fraudes deben afectar lo menos posible al principio de neutralidad.

María del Mar Jiménez Navas estudia las exenciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en materia de discapacidad, dependencia, incapacidad permanente o gran invalidez, que postulan en pro la igualdad, atendiendo la minoración de la capacidad económica que todas conllevan. Se precisa, primero, delimitar conceptos: es persona con discapacidad la que tiene grado de minusvalía de, al menos, el 33% reconocido por órgano competente. La situación de dependencia es concepto extratributario que toma asiento en la ley 39/2006, de 14 de diciembre, que define primer, segundo y tercer grado de dependencia, con atribución de servicios de asistencia y prestaciones económicas que, (si sobreviven al gran recorte), están exentas en el IRPF. La incapacidad permanente absoluta o gran invalidez presuponen existencia de relación laboral. Por la dificultad práctica de articular las distintas figuras existes reglas de homologación para las situaciones de discapacidad, incapacidad permanente y dependencia. El R.D. 1414/2006, de 1 de diciembre, ayuda a coordinar la discapacidad y las situaciones de incapacidad propias de la Seguridad Social o Clases Pasivas: los pensionistas de la SS con pensión por incapacidad permanente y los funcionarios con incapacidad permanente para el servicio se consideran afectados por una minusvalía igual o superior al 33%, pero un porcentaje superior ha de ser probado. El R.D. 174/2011, de 11 de febrero, pone en relación la gran invalidez con la situación de dependencia, de modo que quien tenga reconocida pensión por gran invalidez, tiene reconocida situación de dependencia. Discapacidad y dependencia deben certificarse, pero la acreditación no debe considerarse constitutiva, sino declarativa, de manera que es defendible la retroacción de sus efectos. El artículo 7,f) LIRPF declara la exención de las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, lo que excluye la incapacidad temporal, la incapacidad permanente parcial, y la incapacidad permanente total (para profesión habitual, permitiendo otra distinta); si concurre prestación de la SS y de una Mutuality el límite de la exención (que es la cuantía máxima reconocida por la SS) si aplica a ambas, y el remanente tributa como rendimiento de trabajo, con la posibilidad de una reducción del 40% (D.T. 12ª LIRPF) si la prestación mutua se percibe en forma de capital. El artículo 7, g) LIRPF declara exentas las prestaciones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, pero con inhabilitación para toda profesión, lo que comporta necesidad del certificado correspondiente. El artículo 7,n) LIRPF declara exenta la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, que promueve el autoempleo, y en caso de discapacidad del afectado, no se aplica el límite de exención que son 15500 euros. El artículo 7,h) LIRPF exenciona las prestaciones familiares por hijo a cargo de la SS, y las de orfandad de la SS

y Clases Pasivas, incluidas las de mutualidades de previsión por las mismas causas, con el límite de la prestación máxima de la SS, y las prestaciones por nacimiento, parto múltiple y adopción, en ese ámbito los descendientes discapacitados no pierden deducción con la mayoría de edad, y computan el doble en orden a la ayudas. El artículo 7,i) LIRPF declara exentas las prestaciones por acogimiento de menores, discapacitados con 33% o más y mayores de 65, ayudas a personas con más del 65% de minusvalía y estancias en residencias de mayores de 65 en función del nivel de su renta. El artículo 7,x) LIRPF exención de las prestaciones públicas para cuidados y asistencia de la Ley de Dependencia: las vinculadas al servicio, para cuidados en entorno familiar, para cuidadores no profesionales y para asistencia personal. El artículo 7,w) LIRPF regula las exenciones de las prestaciones de los sistemas de previsión de ahorro de personas discapacitadas o en dependencia, a partir de un grado de discapacidad mínimo del 33% y en función del tipo de deficiencia, física o psíquica, y en función del nivel de renta; en este mismo ámbito, el artículo 33.4.B) LIRPF contempla la exención de la ganancia subsiguiente a la transmisión de la vivienda habitual de personas mayores de 65 o en situación de dependencia severa o gran dependencia; en este punto debería contemplarse la discapacidad y la evaluación de la capacidad económica. La D.A. 15ª LIRPF declara no sujetas las percepciones subsiguientes al contrato de hipoteca inversa sobre la vivienda habitual, previstas para mayores de 65 o en situación de dependencia severa o gran dependencia, que más parece a la autora un supuesto de exención.

José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara exponen la situación de la transmisión del patrimonio empresarial en el IVA, y la flexibilización de la regla de no sujeción, que persigue favorecer la continuidad de las actividades empresariales eliminando una carga financiera. En el asunto *Zita Modes* la autoridad luxemburguesa argumentó la sujeción porque el adquirente no había continuado la actividad del cedente, y el TJUE entendió que no puede restringirse la regla de no sujeción a supuestos de continuidad en la actividad, sin que la exigencia de autorización para el ejercicio de la actividad pueda suponer una restricción a la regla de no sujeción. En el asunto *Schriever* la autoridad alemana entendió que no era aplicable la regla de no sujeción porque no se transmitieron los locales sede de la actividad que se arrendaron con la previsión de resolución por cualquiera de las partes y a corto plazo, pero el TJUE entiende que la retención de los locales en sede del cedente no supone necesariamente un obstáculo para que el adquirente desarrolle la actividad del vendedor, y que nada se opone a que la posesión se transmita al adquirente mediante la cesión arrendaticia de la misma. La intención de explotar el negocio transmitido por parte del adquirente es determinante del supuesto de no sujeción, es acreditable por la duración efectiva de la actividad, pero no es precisa la propiedad del local de la actividad, y cabe un arrendamiento al que no excluye la cláusula resolutoria, en principio. En la legislación española se incorporó inicialmente como requisito la continuidad en la actividad del transmitente, o la necesidad de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial que debería continuar afecto. Esta situación se revierte con la Ley 4/2008, para introducir el concepto de unidad económica autónoma, y eliminar la necesidad de un solo adquirente. La doctrina de la DGT sobre la transmisión de los inmuebles se remite la naturaleza de la actividad, tendiendo a exigirla en casos de fabricación y a no exigirla en actividades de comercialización o de servicios, lo que resulta demasiado estricto a la luz de la doctrina del TJUE. El hecho de que la transmisión de la universalidad de bienes se efectúe en dos fases sucesivas no desvirtúa la naturaleza de la operación si los bienes del inmovilizado se llegan finalmente a transmitir. Las ventajas financieras de la no sujeción se difuminan en casos de transmisiones de unidades económicas que incluyan inmuebles por efecto del artículo 7.5 TRITPAJD, que impone la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales sobre aquellos, por lo que cabe preguntarse si no se desvirtúa con ello la finalidad de la regla de no sujeción de la Directiva 2006/112/CE, incurriendo en contradicción con el ordenamiento comunitario.



Jurisprudencia sobre los efectos hacia el futuro de elementos contenidos en declaraciones de ejercicios ya prescritos

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Desde hace ya bastantes meses se están publicando sentencias y resoluciones del TEAC, también algunas notas de la doctrina, con contenidos dispares sobre el tema que proponemos en el enunciado, cuya concreción nos la suministra el propio Tribunal Supremo cuando fija como objeto de un recurso el siguiente contenido:

"... La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases imponibles negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores. En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1984, con la consiguiente imposibilidad de comprobación y regularización por parte de la Administración tributaria y, por lo tanto, la admisión de la declaración realizada por el contribuyente, debe proyectar sus consecuencias sobre un ejercicio posterior, en este caso el ejercicio de 1989 y, en consecuencia, considerar correcta la compensación realizada en este ejercicio fruto de la minusvalía generada en el ejercicio 1984." (Sentencia de fecha 17 de marzo de 2008, Rec. de casación nº 4447/2003).

El tema es algo más complejo que el del traslado hacia el futuro de bases imponibles negativas -conocido ya como BINs- de ejercicios prescritos, y en términos precisos y generales lo delimitaremos como la posibilidad de comprobar, alterándolos, los datos o elementos contenidos en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, cuando esos datos ya modificados van a tener incidencia en ejercicios no prescritos, pues en ningún caso se discute la plena apertura a la comprobación y liquidación administrativa de un ejercicio prescrito. Ahora bien, llegado el caso, la brecha que se abre con el reconocimiento de esta capacidad comprobadora bien pudiera afectar a los elementos esenciales de una situación claramente prescrita y firme.

El debate y las discrepancias no son nuevas, a pesar de lo cual no está cerrado jurisprudencialmente, pues si bien se habían resuelto provisionalmente por el Tribunal Supremo al modificarse la LGT en 2003, el tema se ha reabierto, para unos, y se ha cerrado o resuelto definitivamente para otros.

El propio Tribunal Supremo, consciente de que han existido modificaciones legislativas importantes, ha venido aclarando que el criterio establecido -la imposibilidad de revisar o modificar las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos- sólo se aplicaba a los casos anteriores a la vigencia del artículo 23.5 de la ley 43/1995 y de la actual Ley General Tributaria; normas que resultaban inaplicables a supuestos producidos antes de su vigencia.

Con ello advertimos ya, desde este momento, que, debido a los cambios normativos, el examen de la doctrina de la Administración y de la jurisprudencia no es fácil, pues cada resolución o sentencia es hija de la legislación aplicable al caso y/o de la existencia de una doctrina ya fijada por el Tribunal Supremo.

El tema es además de interés porque afecta a diversidad de impuestos y de contribuyentes, siendo los más afectados las sociedades por cuanto las normas fiscales que les son de aplicación tienden a extender en el tiempo los plazos en los que se pueden trasladar partidas de un ejercicio a los posteriores (compensación de pérdidas; deducciones por determinados gastos no absorbidos en un periodo, etc.), si bien no faltan ejemplos del problema en impuestos tan generales como el IRPF (desgravación por vivienda, por ejemplo), así como en el IVA.

En estas reflexiones vamos a seguir un orden de exposición en el que comenzaremos por dar noticia de las normas de aplicación y de su evolución; para resumir después la jurisprudencia dictada en cada una de las fases normativas; y finalizaremos con dos temas que tienen perfiles distintos: el caso del IVA; y la cuestión de la imposición de sanciones.

2. Las normas aplicables y su evolución

Según ha venido declarando la jurisprudencia -y es fácil constatar- hasta la entrada en vigor del apartado 5 del art. 23 de la Ley 43/1995, introducido por ley 40/98, no se va a introducir en nuestro ordenamiento y en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, una norma con una incidencia directa en el tema que nos ocupa.

La nueva disposición, en lo que ahora interesa adoptaba la siguiente redacción:

Artículo 23. Compensación de bases imponibles negativas

- “1. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. (...)”*
- 5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”*

Esta nueva norma, en virtud de la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, vendría a regir para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

Posteriormente, la situación, con leves modificaciones, se mantuvo en la redacción dada por la Ley 24/2001, cuyo art. 23 disponía:

- “1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.*
- 5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.”*

Estas disposiciones vendrán a determinar que la jurisprudencia haya de cambiar sus criterios, muy significativamente a partir del momento en el que enjuicie hechos a los que resulte de aplicación la norma fijada en la ley 40/1998, teniendo en cuenta además, que el ejercicio de origen de las BINs pudiera ser anterior, pero el periodo en el que se practicaban las compensaciones pudiera ser posterior.

Pero va a ser con la LGT, Ley 58/2003, cuando se introduce para todos los tributos y conceptos tributarios la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de los datos que tengan su origen en periodos prescritos, lo que se hace en los siguientes términos:

Sección 3.ª La prescripción

Artículo 70. 3 “La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente”

Sección 2.ª Prueba

Artículo 106. 5 “En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de los mismos deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales”. (Este artículo y apartado ha sido numerado de acuerdo con el Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre).

De esta nueva normativa, aplicable al problema, se podrían obtener al menos tres conclusiones:

- La Ley ha determinado los derechos que se ven afectados por la prescripción (prescribe el derecho de la Administración a determinar y exigir la deuda tributaria)
- No se fija la prescripción del derecho a comprobar determinados hechos provenientes de ejercicios que ya prescritos, aunque sí existen normas que fijan plazos de prescripción para los deberes u obligaciones formales.
- Frente a la anterior LGT que nada decía al respecto, en la nueva LGT se impone al sujeto pasivo la obligación de justificar aquellos hechos declarados en ejercicios ya prescritos que pudieran tener incidencia en aquellos otros que no lo estuvieran.

Como veremos, otras cuestiones son precisamente las que están todavía en debate.

3. La cuestión antes de la LGT de 2003

3.1. El asunto en la jurisprudencia y en la doctrina del TEAC

Una vez que hemos fijado con carácter general el contexto normativo a tener en consideración a la hora de examinar la jurisprudencia dictada a lo largo de los últimos años, comenzaremos por exponer algunos pronunciamientos de la Audiencia Nacional, que, ya adelantamos, a nuestro juicio ha sido el Tribunal que adoptado el criterio más razonable en cada momento.

Así, en la sentencia de 30 de enero de 2004 (FJ. Tercero), ya advertía:

“...Si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15%, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción de... pesetas, no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982,..., que también había adquirido firmeza... Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, ... adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983”

Y, como vendría a reiterar con mayor claridad, tres años más tarde, en la sentencia de 18 diciembre 2007: *“Esta Sala ha reiterado, en armonía con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de ejercicios no afectados por la prescripción,... pero este criterio, que limita temporalmente la prescripción,... debe quedar constreñido a los supuestos de incorporación de hechos o datos propios de la comprobación del ejercicio de que se trata, sin extenderse a la verificación de las bases imponibles, aun cuando no puedan conducir a la determinación de la deuda tributaria del ejercicio en que se producen, porque estas operaciones son, estricta y rigurosamente, actividades de comprobación o liquidación tributaria vedadas ya a la Administración como consecuencia de la prescripción”*.

Y, ya en sentencia de veintiuno de julio de dos mil once (Recurso: 289/2008 Ponente: FELISA ATIENZA RODRIGUEZ), en relación con ejercicios en los que todavía no era de aplicación la LGT 58/2003, pero que había sido invocada por la Administración por entender que el art. 106 resultaba de aplicación al caso por tratarse de una norma procedimental, el Tribunal se enfrenta a su interpretación, lo que era precisamente el centro del debate. De una parte, la tesis del TEAC defendía que el citado artículo de la Ley 58/2003: *“carecería de sentido si la Inspección no pudiera comprobar y formular las pertinentes propuestas de regularización, respecto de elementos integrantes de la liquidación que surten efectos en el periodo impositivo sujeto a comprobación, con origen en hechos relativos a periodos impositivos prescritos”*; por otra, el recurrente sostenía que la norma citada por la Administración Tributaria solo le exigía *“exhibir la contabilidad y los oportunos soportes documentales, es decir le impone una obligación concreta de prueba al contribuyente pero no otorga a la Inspección la facultad de comprobar la existencia, licitud y cuantía de las deducciones en los ejercicios en que se generaron”*.

Pues bien, ante esta discrepancia y con apoyo en otras sentencias anteriores de la propia Audiencia, declara:

"... En consecuencia, la autoliquidación del contribuyente, efectuada en 1979, se revela como decisiva y clave en la cuestión. Una vez transcurridos los cinco años subsiguientes a la misma ningún precepto autoriza a legitimar una revisión de las declaraciones siguientes, y por tanto de las amortizaciones fijadas y aprobadas en 1979..."

Tampoco puede admitirse que, anualmente, cuantas veces se fueron presentando las liquidaciones de los años posteriores, se fue interrumpiendo el plazo de prescripción, y que aunque hubiera prescrito la comprobación del ejercicio de 1979 tenía la Administración derecho a comprobar las liquidaciones posteriores, pues semejante interpretación del artículo 66.1.c) de la Ley General Tributaria, iría en contra de las propias previsiones legales en materia de compensación de pérdidas y supondría que el plazo de prescripción del derecho a comprobar la declaración de 1979 duraría diez años, en lugar de cinco, por el arrastre de las pretendidas interrupciones sucesivas, lo que sería arbitrario y contrario al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE."

Hemos comenzado por exponer el criterio de este Tribunal por cuanto el tema ha sido, claro está, también objeto de pronunciamientos por parte de los Tribunales Superiores, en los que, a diferencia, encontramos criterios totalmente dispares. Serían los casos de las sentencias dictadas por el TSJ de Cataluña (Rec. Nº 277/2006 y 812/2007); TSJ de Baleares (nº 363/2007) o TSJ de la Comunidad Valenciana (Sentencia 1348/2012, de 25 de octubre de 2012 que sostiene también que, siendo obvio que la Administración puede tener en cuenta los datos de los ejercicios prescritos, el contenido de lo declarado por el contribuyente no puede ser modificado).

Si del examen de la jurisprudencia pasamos a la doctrina del TEAC, encontraremos permanentemente una posición proclive a admitir la mayor capacidad comprobadora a la Administración y a atribuir plenos efectos a los resultados que provengan de una verificación de un ejercicio prescrito.

En tal sentido, ya con fecha 30 de marzo de 2006, el Tribunal Económico Administrativo Central se ocupaba de una reclamación interpuesta sobre un procedimiento inspector que no admitió la compensación de las BINs aplicada por el contribuyente por no quedar acreditada la realidad de aquella base negativa. El actuario, no existiendo contabilidad del ejercicio 1996, del que arrastraba la base negativa, y no habiendo justificado la entidad la realidad de las pérdidas, entendió improcedente admitir la compensación de la BIN, frente a lo cual, el contribuyente alegó, además de la reconstrucción de la contabilidad, que la Inspección no podía comprobar la base imponible del ejercicio 1996 por cuanto, para los ejercicios 1999 y 2000, el artículo 23.5 LIS, vendría a establecer la forma en que el sujeto pasivo debía probar la base imponible que se compensa, pero que tampoco permitía a la Inspección comprobar un ejercicio prescrito, puesto que esta facultad viene limitada por el plazo del artículo 64 de la Ley General Tributaria.

Planteada así la discusión, la Resolución abordaba el tema en la perspectiva de la potestad comprobadora y afirmaba:

"Esta facultad se ha de entender como constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo, por lo que dicha actividad puede realizarse en todo momento sin que la misma esté sujeta a plazo alguno. Sin embargo, su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la LGT, de forma que, ... no puede ... extender los efectos de la comprobación a los períodos que quedan fuera del plazo contemplado en el artículo 64 de la LGT. Es decir, la actividad sujeta a prescripción es la de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, así como la acción para exigir su pago,... pero no prohíbe la posibilidad de comprobación de los elementos que afectan de las declaraciones vigentes, fijando los datos en los que se asientan, sin que pueda extenderlo a los ejercicios ya prescritos, cuya modificación es legalmente imposible..."

Este ha sido el núcleo central de la argumentación hasta que ha podido invocar en su favor, bien la LIS, bien la LGT-2003.

No obstante ello, en la Resolución de 24 de septiembre de 2008, dictada para unificación de criterio y en el ámbito del IVA, el TEAC va a fundamentar su razonamiento en una Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1999, refrendada por otras posteriores de 30 de enero de 2004 y de 17 de marzo de 2008, y vino a establecer:

“QUINTO: ... conforme a la doctrina sentada en vía jurisdiccional contencioso- administrativa..., las bases imponibles negativas y las deducciones consignadas en las autoliquidaciones presentadas por el IS (Ley 61/1978) e IRPF (Ley 44/1978) son susceptibles de adquirir firmeza en virtud de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de los ejercicios correspondientes a dichas autoliquidaciones, por lo que no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en los ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación reguladas en los artículos 109 y siguientes de la Ley 230/1963, General Tributaria.

No obstante, la normativa promulgada con posterioridad a las citadas Leyes contiene disposiciones que inciden en la cuestión planteada... apartado 5 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, introducido por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, ... Igualmente, en el artículo 24 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (redacción Ley 55/1999),... Por último, resulta imprescindible la referencia a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

SEXTO: El supuesto concreto en el que se plantea la cuestión debatida en el presente recurso, es la posibilidad de la Administración de modificar, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, saldos compensados en 1999 que provienen de períodos anteriores para los que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

El TEAR de..., en la resolución objeto del presente recurso, anuló la liquidación practicada por la Inspección por el ejercicio 1999, al considerar que la prescripción del derecho... conlleva que el importe declarado a compensar en ejercicios futuros a fecha 31 de diciembre de 1998 devino firme, sin que ahora se pueda entrar a analizar la composición o procedencia de dicho saldo, pues no existe norma alguna que lo autorice.

... este Tribunal Económico-Administrativo Central ha mantenido hasta la fecha el criterio de considerar que la Administración sí podía comprobar, al amparo del artículo 109, en conexión con el 140, ambos de la LGT de 1963, la procedencia de la compensación efectuada en el ejercicio objeto de regularización aunque el saldo a compensar proviniera de ejercicios prescritos.

No obstante, a la vista de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo..., resulta de aplicación la Ley 230/1963, General Tributaria, y que en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no existe una disposición equiparable al artículo 23.5 de la Ley 43/1995 del IS o al artículo 24 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, este Tribunal Económico- Administrativo Central debe ajustar su criterio al contenido en las referidas sentencias del Tribunal Supremo, por lo que procede desestimar la pretensión formulada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en el presente recurso.”

3.2. El cierre en el Tribunal Supremo

La situación de discrepancias que hemos señalado llegó naturalmente ante el Tribunal Supremo quien vino a razonar, en un primer momento, que el órgano administrativo se vería imposibilitado para revisar, corregir o modificar las bases impositivas negativas provenientes de ejercicios prescritos en todos aquellos supuestos anteriores a la vigencia del artículo 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y que habría entrado en vigor el 1 de enero de 1999, es decir, exclusivamente aplicable a los ejercicios anteriores a 1999.

Tal es el criterio que se expresa en la Sentencia de 30 de enero de 2004 (rec. cas. núm. 10849/1998) cuando afirma que

“Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983. El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983” (FJ Tercero).

Y es el criterio que se reitera en la Sentencia de fecha 25 de enero de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 955/2005, y en la más reciente de fecha 19 de enero de 2012 (rec. 3726/2009), así como en tantas otras que se refieren a ejercicios anteriores a 1999, pues la jurisprudencia señalada fue emitida en base a la anterior Ley General Tributaria (Ley 63/1963), en la que, según dijimos, no existía ningún artículo semejante al 70.3 de la vigente Ley General Tributaria 58/2003.

Así lo declara expresamente en la sentencia de 22 de mayo de 2012, recurso de casación 145/2008, en la que, acogándose a anteriores pronunciamientos, dice:

“Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases impositivas negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores.

No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que “la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación”.

Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos”.

En resumen, la doctrina fijada en el sentido indicado puso fin a las discrepancias expuestas contradiciendo en principio la posición defendida por la Administración tributaria. Ahora bien, si el criterio del TS ha sido firme en estos supuestos, también hemos de advertir que, desde la promulgación de la Ley 58/2003, General Tributaria, el Alto Tribunal no ha dejado de recordar que:

“El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003), y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables “ratione temporis” para resolver la cuestión suscitada.” (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de enero de 2010).

Ante la reiteración de esta fórmula u otra manifestación semejante, algunos autores han expresado su opinión al respecto señalando que tal indicación por parte del Tribunal Supremo es una advertencia acerca del cambio de criterio que se avecina cuando haya de aplicarse en plenitud la LGT de 2003. Por nuestra parte y atendiendo a las sentencias que en este momento conocemos, ello no debe ser entendido de ese modo, pues lo que se hace por el Alto Tribunal es delimitar el marco legislativo al que se ciñe su doctrina, reservándose su reconsideración a la luz de los argumentos que se hayan de ponderar cuando llegue el caso.

Esta actitud por parte del Tribunal es evidente que se sitúa en el contexto preciso de su función de juzgador, en la que se debe estar a los hechos del caso y a la interpretación que haya de hacerse de las normas que resulten de aplicación, pues los matices de cada supuesto pueden dar lugar a sentencias que se explican en función de éstos. Es el caso de la sentencia de 30 de marzo de 2007, utilizada como sentencia de contraste en la de 14 de septiembre de 2011, recurso nº 402/2008, que fue dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, pues en la primera, en atención a que se trataba de una transmisión en la que se había pactado un pago aplazado, el Tribunal razona de forma diferente a la doctrina que acabamos de resumir, y declara:

“... La tesis de la entidad recurrente de que una vez prescrito el ejercicio 1989, año en el que tuvo lugar la transmisión, no pueden modificarse los ejercicios siguientes, no puede ser admitida por esta Sala en base a las consideraciones siguientes, expuestas por el Abogado del Estado:

- a) El fundamento de la pretensión de la entidad recurrente es una cuestión nueva al no haberse esgrimido en la instancia...*
- b) ... en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes, cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso, diferir de un ejercicio impositivo a otro.*

Lo que aquí sucede es que los hechos económicos, que dan lugar a las liquidaciones, se dan en diversos ejercicios, como consecuencia de los varios pagos aplazados que se pactaron y tuvieron lugar. Y en este sentido, es de tener en cuenta el art. 22.4 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el art. 88.2 del Reglamento de dicha Ley. El primero de los artículos citados señala que en las operaciones con pago aplazado «los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho»... Siendo todo ello así, la prescripción que afecta al ejercicio 1989 no afectaría a los ejercicios siguientes en los que se debían producir los pagos. El motivo, pues, no puede ser estimado.”

4. La cuestión tras la Ley 58/2003, General Tributaria

La incorporación a nuestro ordenamiento de las disposiciones que hemos transcrito más arriba, de la LGT de 2003, han supuesto algunas vacilaciones en algunos tribunales y, en el caso de la Administración, el

entendimiento de que las nuevas normas vienen a respaldar, a futuro, los criterios que ha venido sosteniendo hasta el momento.

Como ejemplo de las vacilaciones en algunos tribunales, tenemos la SAN de veintiuno de julio de dos mil once (Ponente: FELISA ATIENZA RODRIGUEZ) dictada tras la nueva redacción de la Ley General Tributaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, en la que dice la Sala:

"La Sala entiende que si del resultado de esa comprobación contable se advierte por la Inspección que la cuantía reflejada por el sujeto pasivo en su autoliquidación, cuya deuda tributaria es firme por el instituto de la prescripción, ha sido mal o erróneamente calculada, ello no impide que el importe a compensar en la nueva deuda tributaria, objeto de comprobación y liquidación, pueda ajustarse a la realidad contable una vez subsanada, con la finalidad de que el importe de la deuda tributaria actual quede fijada conforme a los parámetros contables que muestren la realidad de la contabilidad de la sociedad, pues,... lo que se pretende evitar es que el error contable de una liquidación tributaria prescrita sea arrastrado a lo largo de los ejercicios contables y fiscales siguientes de forma que dicha anomalía les afecte, quedando consagrada e intacta y mediatice las liquidaciones fiscales posteriores manteniéndolas en el incorrecto cálculo contable de las bases prescritas."

Y, según hemos anticipado, por su parte, el TEAC, una vez que la LGT ha dictado las mencionadas disposiciones sobre el tema, ha procedido a una interpretación por medio de la cual pretende cambiar radicalmente la situación anterior que había sido prácticamente consolidada por el TS impidiendo, al menos cuando se trataba de ejercicios anteriores a 1999, que se alterasen, con efectos futuros, los datos contenidos en declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos. Ahora bien, su posición va a consistir en aplicar la nueva LGT a cualquier situación, siempre que la deducción efectiva se haya aplicado en un ejercicio en que ya estaba en vigor la Ley 58/2003, ello con fundamento en las propias disposiciones de la LGT que regulan sus efectos en el tiempo. Y, de otra parte, la ampliación que se trata de atribuir a la potestad comprobadora va a ser de tal naturaleza que, al menos en el caso que expondremos, se suprime el efecto preclusivo que la propia LGT atribuye a las actuaciones administrativas de comprobación, pues se admitirá que en una segunda comprobación de un ejercicio prescrito -a la que llama "comprobación específica"-, se alcancen conclusiones que no se habían manifestado en la primera comprobación, teniendo ésta carácter general y comprendiendo por tanto el objeto de la primera.

Se trata de la Resolución de 21 de marzo de 2013, (Vocalía Segunda), relativa al Impuesto sobre Sociedades, en un caso en el cual se dilucidan dos cuestiones de interés. La primera afecta directamente a los efectos de la nueva ley, concretamente del artículo 106.4, al tema que nos ocupa; y la segunda cuestión surgirá a consecuencia de que, en el caso, el ejercicio prescrito del que surgían los datos tras la inspección, ya había sido objeto de comprobación anteriormente, sin que se hubiese detectado anomalía alguna.

Respecto de la primera cuestión, dice el TEAC:

"Cuando las deducciones acreditadas en ejercicio prescrito se pretendan deducir efectivamente en un ejercicio en que se encuentra ya en vigor la Ley 58/2003, como es el caso, resulta aplicable a dicha deducción efectiva lo dispuesto en la referida ley y, en concreto, lo dispuesto en su artículo 106.4..."

(...) Centrada la cuestión en un problema de extensión de facultades de comprobación es obvio que lo que hace el precepto es habilitar a la Administración a comprobar los soportes documentales pertinentes a efectos de constatar la concurrencia o no de los requisitos legalmente establecidos a efectos de determinar la procedencia y cuantía de

las deducciones aplicadas o declaradas como pendientes de aplicar procedentes de ejercicios prescritos, sin poder reducir la cuestión a una simple función de conservación y exhibición de tales soportes documentales. Y ello es claro por cuanto que el referido artículo 106 de la LGT no queda enmarcado en el seno de la prescripción (Sección 3ª del Capítulo IV del Título II) y, en concreto, de la prescripción en relación con las obligaciones formales" (a ello está dedicado en concreto el artículo 70 de la LGT) sino en el seno de la Sección dedicada a "La Prueba" (Sección 2ª del Capítulo II del Título III) llevando por título "Normas sobre medios y valoración de la prueba".

A nuestro juicio, esta interpretación sistemática del artículo 106, no es correcta, pues la ubicación de esta disposición en la adecuada pero en atención a razones distintas de las que afirma EL TEAC: porque el contribuyente es quien tiene que probar y la ley le impone unos determinados medios de prueba. Lo cual es un precepto que entra en confrontación –no diremos en colisión– con la libertad de prueba, que rige como regla general en nuestro derecho, así como con la posibilidad de rechazar la presentación de documentos ya presentados por el contribuyente –como sería una autoliquidación–, así como con la presunción de veracidad de las declaraciones. Es decir, el contribuyente señalaría el momento en el que presentó su declaración y se acogería a esa presunción, siendo entonces, de no existir este precepto, la carga de la prueba a cargo de la Administración.

En cuanto a la segunda cuestión, y entrando también en confrontación con otras disposiciones de la LGT y otros valores jurídicos, dice el TEAC:

"En lo que respecta a la comprobación de deducciones nacidas en ejercicios ya comprobados por la Inspección es preciso traer a colación la reciente Resolución de este Tribunal de 28 de febrero de 2013 (R.G.: 2928/11) en la que se determina lo siguiente:

... En base a la documentación que obra en el expediente, no podemos determinar que exista identidad fáctica entre la deducción que ha sido objeto del procedimiento inspector cuya liquidación ahora se impugna y las deducciones aplicadas por el obligado tributario en los ejercicios 1997, 1998 y 1999, respecto de los que se incoó acta en conformidad de comprobado y conforme, acta que se compone única y exclusivamente de 3 páginas en las que no se hace referencia alguna a las deducciones en cuestión, señalándose sin más que se consideran correctas las liquidaciones practicadas por el contribuyente, siendo absolutamente impensable que de tales actuaciones se puedan sacar conclusiones que vinculen a la Inspección en procedimientos posteriores."

Y, con invocación de las Resoluciones de 16 de febrero de 2006 y de 27 de septiembre de 2012, argumenta que:

"Por el hecho de que en una comprobación anterior no haya detectado una impropcedente deducción, no significa que no pueda hacerlo en un ejercicio posterior, no prescrito o no comprobado, si lo estima oportuno... En este caso, la Administración no revoca ningún acto declarativo de derecho sino que adopta una decisión que se encuentra suficientemente motivada."

"...Si bien es cierto que la comprobación realizada en su día con alcance general no dio lugar a regularización alguna, tampoco implicó por parte de la Inspección, tal y como se desprende del contenido de la mencionada Diligencia A04, una comprobación efectiva de las deducciones... declaradas en 2001 como pendientes de aplicar en ejercicios futuros, ni existió en ese momento pronunciamiento expreso alguno sobre la deducción... que se había consignado en las respectivas declaraciones de 2002 y 2003 como pendientes de aplicar y procedentes del ejercicio 2001, por lo que debe afirmarse que la regularización propuesta en las presentes actuaciones no produce cambio alguno en el criterio administrativo aplicado al respecto."

En resumen, la doctrina del acto propio no sería de aplicación, y el efecto preclusivo de cualquier comprobación solo existiría en el caso en el que hubiese existido una regularización con liquidación expresa.

Del mismo modo, y una vez abierto el camino para comprobar ejercicios prescritos y alterar sus contenidos – aunque a efectos de ejercicios no prescritos- el TEAC no limita ésta facultad a la rectificación de algunos datos o hechos, sino que va a permitir que se produzcan, a consecuencia de una inspección, nuevas calificaciones jurídicas, tales como la de atribuir a los negocios realizados en periodos prescritos la naturaleza de negocios en fraude de ley tributaria. Tal es el caso de la Resolución de 24 de abril de 2013, cuyo contenido entendemos que discreparía con el establecido por la Audiencia Nacional el sentencia de 24 de enero de 2013, cuando dice:

“Sexto. La Sala, al igual que hiciera en su Sentencia de 24 de julio de 2012 -rec. num. 284/2009 -, invocada por la actora, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, la liquidación que trae causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por imposibilidad de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, en un ejercicio prescrito.

... La Sala considera que... no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.

... Esta misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos, en aquellos casos en que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases imponibles negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el art. 116 de la ley General Tributaria , lo que obligaba a la Administración, para modificar el resultado de las mismas, a realizar la oportuna comprobación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 120 y siguientes de la misma Ley. ”

Expuesto lo anterior, hemos de advertir que, con independencia de lo que después veremos han declarado los tribunales de Justicia, doctrinalmente existen otras posibilidades de interpretación que, aún admitiendo el significado que el TEAC quiere dar a la nueva LGT, matizarían su alcance atemperando sus efectos a otros valores jurídicos y normas legales que también han de ser atendidos en la solución de este problema.

Así, algunos autores han considerado que podrían distinguirse los casos en que los datos provenientes de la comprobación de un ejercicio prescrito fuesen “créditos fiscales” de aquellas otras situaciones como sería la de gastos deducidos en ejercicios no prescritos, que directa o indirectamente tienen relación con un hecho de otro anterior ya prescrito (p. ej. amortizaciones). Ello para evitar la impresión de que se está concediendo a la Administración una libertad “casi absoluta” para comprobar ejercicios prescritos.

Ahora bien, no podemos pronunciarnos sobre esta propuesta –Deloitte- ya que el término de “crédito fiscal” no tiene un contenido tan preciso como sería deseable, pues desconocemos si se hace referencia al IVA (sería una traducción directa de la expresión “crédito de impuesto”) o a las BINs o a cuantas deducciones se fijen de forma que la parte no absorbida en un año se pueda trasladar a los siguientes.

En todo caso, sería distinto admitir que la LGT permite que una comprobación de un ejercicio prescrito modifique algunos datos o hechos que pudieran estar contenidos en sus declaraciones, pero con un valor aparte no limitado

al ejercicio prescrito, que admitirlo para cuestiones también de hecho o datos, cuyos efectos se circunscriben principalmente al ejercicio prescrito, que, como tercera categoría, llegar a modificar elementos de derecho de un ejercicio prescrito. Dentro del primer caso nos encontraríamos, como ejemplo, con la capacidad de comprobar y alterar, de cara a ejercicios no prescritos, datos tales como el precio de adquisición de un bien –que va ser amortizado o cuya compra permitirá una deducción plurianual-. En este caso, ese elemento tiene cierta independencia respecto de cada uno de los ejercicios sobre los que se proyecta y admite una modificación respetuosa con la prescripción o no del año de su adquisición. Dentro del segundo supuesto - datos cuyos efectos se circunscriben principalmente al ejercicio prescrito- podemos poner como ejemplo la alteración de las cantidades amortizadas o deducidas en un ejercicio prescrito, pues modificar estas deducciones, aunque inciden en ese periodo principalmente, también tiene efectos en otros posteriores. Y, ni lo primero estaría justificado, ni las normas han previsto cómo se debería actuar en caso de producirse una modificación de uno de estos elementos en un ejercicio prescrito (efectos contables, sobre saldos vivos pendientes de ser absorbidos, deducciones pendientes de aplicarse en el IVA, etc.). Y, finalmente, creemos que sería de muy difícil aceptación la posibilidad de que una comprobación administrativa modificase calificaciones jurídicas atribuidas a situaciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque las nuevas calificaciones solo desplegasen efectos en ejercicios no prescritos.

Para finalizar con estas observaciones, hemos de advertir que, del mismo modo que se admite la facultad de la Administración de introducir alteraciones en los contenidos de las declaraciones de un ejercicio prescrito, deberíamos admitir que también el contribuyente pueda instar su modificación en circunstancias semejantes y a los mismos efectos, pues si la prescripción solo actúa sobre la vida de la obligación tributaria material, también en este caso, ese debe ser el límite.

Expuesto lo anterior, hemos de continuar exponiendo la posición que se ha ido abriendo camino en la jurisprudencia de nuestros tribunales, de cuyo examen hemos de concluir, primeramente, que el tema no está zanjado al menos en el momento de escribir estas páginas, y que, según hemos advertido, incluso dentro de un mismo tribunal nos es posible encontrar sentencias que, al menos nos parece, no son plenamente coincidentes con otras anteriores o posteriores, lo que puede explicarse porque, también en el caso que nos ocupa, los matices que se reflejan en los hechos que en cada caso se juzgan, pueden justificar que se dicten sentencias no siempre fáciles de comprender.

Para ello partiremos del recordatorio de la situación cerrada por el TS en la que se había sentado como doctrina –claramente expuesta en la Sentencia de 20 de septiembre de 2012 (Ponente: Martín Timón)- que, a partir de 1 de enero de 1999, al contribuyente que pretenda la compensación de BINs de ejercicios anteriores, se le podrá exigir la acreditación del origen de aquellas y su justificación mediante la aportación de liquidaciones, contabilidad y demás soportes documentales. Esta exigencia decimos que afectará a las BINs anteriores a 1999 siempre que la fecha o ejercicio de su compensación sea posterior a esa fecha.

Ahora bien, hemos de añadir que esta doctrina, confusa en cuanto a su exposición en la citada sentencia -y también divergente con los criterios sentados por la Audiencia Nacional- tiene como principal fundamento el rechazo de las tesis que consideraban que la generación de bases negativas en la declaración de un ejercicio, una vez que habían quedado firmes, causaba “un derecho adquirido” a su compensación con bases positivas, pues la situación no puede calificarse jurídicamente como tal, sino como una expectativa sin otro sustento que el proporcionado por la propia Ley que permite esa compensación.

Expuesto el punto de partida de la jurisprudencia dictada bajo la vigencia de la LGT de 2003, comenzaremos por referirnos al criterio que la Audiencia Nacional ha sentado al efecto, pues habiendo sido la Audiencia Nacional quien

ha realizado una interpretación de las disposiciones de la LGT en cuestión que, por las razones que expondremos, nos parecen más razonables, podemos también decir que no siempre lo ha hecho en términos claros y precisos. A este fin, nos remitimos como ejemplo a la sentencia, ya transcrita parcialmente, de veintiuno de julio de dos mil once (Nº de Recurso: 289/2008; Ponente: FELISA ATIENZA RODRÍGUEZ).

Junto a la anterior sentencia y con mayor claridad en la argumentación del tribunal, revocando el criterio mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, tenemos la sentencia de 24 de mayo de 2012 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Recurso no 249/2009), en la que se viene a decir que, de las nuevas disposiciones de la LGT, lo que se desprende es que las posibilidades de comprobación de la Administración Tributaria alcanzan únicamente a la existencia misma del crédito y la correlación entre la suma compensada y la generada en el ejercicio prescrito, ello porque, a juicio de la Sala:

“Los pronunciamientos del Tribunal Supremo producidos hasta la fecha venían referidos, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley 43/1995) en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre... tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003”.

En el caso, a juicio de la Administración, la obligación de “acreditar” –termino usado en la LGT de 2003- la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas con independencia de su ejercicio de origen, tiene como finalidad posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en otro ejercicio inspeccionado. Sin embargo, frente a este criterio, dirá la Audiencia Nacional que dicha tesis altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada -sobre todo- a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas (incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos): el de seguridad jurídica. Y que el efecto de la prescripción es el de consolidar definitivamente una situación jurídica impidiendo que tal situación pueda ser modificada en el futuro, y una interpretación que alterase tan esencialmente el contenido del instituto de la prescripción solo tendría lugar si el legislador hubiera decidido efectivamente alterar dicho régimen.

Y lo que es más importante, la sentencia rechaza:

“Que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables” pues admitirlo “sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada”.

En resumen, la forma en que se interpretan las exigencias legales que han establecido el deber de justificar a la Administración el origen de los datos, cuando provienen de un ejercicio prescrito, consiste en afirmar, frente al TEAC que defendía la necesidad de que el contribuyente demostrase la legalidad de las bases declaradas, que el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración pueda constatar la existencia o procedencia de cualquier dato así como la correlación entre la “cuantía” consignada en el ejercicio no prescrito y la que se declaró en el período prescrito.

Las razones para ello son varias (la firmeza de la declaración, etc.), además de la prescripción, pues también incide en esta solución el hecho de que la tesis de la Administración la colocaría en una situación de privilegio

respecto del contribuyente, quien no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro.

4.1. Examen de los argumentos en conflicto

Una vez expuesta la doctrina de la Administración y la jurisprudencia dictada sobre el tema, procede examinar separadamente los argumentos que han entrado en el debate en cuestión, si bien dejaremos para un epígrafe separado el problema de la interpretación misma de la Ley 58/2003, General Tributaria.

A este efecto diremos que la invocación de la prescripción, pues se trata de BINs de ejercicios prescritos, es indudablemente el principal enfoque y argumento en la discusión, si bien, plantear el tema en la exclusiva perspectiva de la prescripción, entendemos que no es correcto porque hay otros aspectos y argumentos, y porque, además, se trata de un argumento utilizable en los dos sentidos enfrentados.

En principio, recordaremos que la afirmación generalmente vertida por el TEAC, en el sentido de que lo único que ha prescrito es la obligación correspondiente a un determinado ejercicio (o el correlativo derecho a liquidar y cobrar), es coherente con varias disposiciones legales y con algunas concepciones doctrinalmente aceptadas, tales como la concepción del tributo como una relación jurídica compleja, en la cual, la prescripción solo afectaría a la obligación tributaria –uno de los vínculos existentes-, pues otras situaciones jurídicas, como son las potestades administrativas de comprobación, no prescriben, etc.

Sin embargo la conclusión que se pretende alcanzar con esta argumentación no es tan evidente ni sencilla, pues las obligaciones formales, además de que son instrumentales respecto de las obligaciones tributarias materiales y carecerían de sentido cuando estas hubiesen prescrito, también prescriben, provocando la tesis anterior un deber de conservación ilimitado en el tiempo de determinados justificantes sobre cuyo contenido exacto pesaría una cierta indeterminación ya que la literalidad de la LGT no ha resuelto claramente el problema con la mención que hace a la contabilidad y las autoliquidaciones, pues en interés del contribuyente es posible que se acuda a otros medios de prueba.

Además, la interpretación dada por la Administración conlleva una afectación importante al verdadero sentido del instituto de la prescripción o, al menos, sí de algunos de sus principales efectos (recuérdese que, en Derecho, la naturaleza de una institución se decide en función de sus efectos jurídicos) tales como impedir la firmeza de los datos contenidos en las autoliquidaciones y abrir la puerta a una revisión de la legalidad de la contabilidad y de las declaraciones, aunque solo con efectos para ejercicios no prescritos. Ello además, ignorando que:

“... El principio de seguridad jurídica y el carácter objetivo de la prescripción impiden que el contribuyente sufra las consecuencias negativas de la inactividad de los órganos de la Administración” (TSJ de Galicia. Sentencia 1828/2007, de 28 de diciembre de 2007”.

Junto a la invocación de la prescripción –y también por su causa- se ha discutido también sobre la incidencia que en este asunto ha de tener el principio de seguridad jurídica, concretado ahora en manifestaciones más técnicas del mismo, siendo la más frecuente la mención de la “firmeza” adquirida por los datos y declaraciones pertenecientes a ejercicios prescritos. Así lo ha declarado la SAN diciendo que:

“... La cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes”.

Este mismo argumento, si bien con mejor corrección técnica ya que no emplea la expresión “firmeza” para referirse a las autoliquidaciones, es el que sirve al Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Sección 2. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco) en sentencia de ocho de octubre de dos mil doce, donde se citan otras anteriores, en un caso en el cual el contribuyente pretendía presentar una declaración modificativa de la presentada en un ejercicio ya prescrito, pues aquéllas declaraban:

“Nos ratificamos fundamentalmente en dicha perspectiva, insistiendo en que no le asiste al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, -ni respecto del ejercicio de 2001 ni de los anteriores ni posteriores, la facultad de formular dos declaraciones antitéticas, la primera de las cuales goza de toda la eficacia jurídico-formal por no haber sido impugnada, rectificada ni comprobada, y la segunda de las cuales se configura por simple alteración directa en ejercicios posteriores del resultado material del ejercicio 2001 de referencia.

Una elemental exigencia de seguridad jurídica impone que las declaraciones-liquidaciones y las liquidaciones administrativas, - ambas provisionales y no por ello inmodificables-, alcancen no obstante la eficacia propia y consustancial a las actuaciones administrativas.

Si el sujeto pasivo del tributo entendía que la declaración-liquidación formulada en el ejercicio de 2001 del IS no se ajustaba al resultado fiscal procedente en derecho, y que, en vez de una base imponible positiva, debía reflejarse una base negativa de 775.248 euros, podía instar su rectificación...

Lo que no cabe es que, subsistente la declaración-liquidación formulada, y adornada de la presunción de certeza que le asignaba el artículo 116 NFGT 1/1985, de 31 de enero, el sujeto pasivo suplante en ejercicios posteriores aquel resultado ya formalizado y eficaz por otro de índole contable material, de su propia y unilateral acuñación, y no expresado en términos jurídico-tributarios, con la aspiración de que la Administración, en tales ejercicios futuros, quede vinculada y actúe sobre esas nuevas magnitudes económicas extraprocedimentales, con marginación de las primeras...

En rigor la Administración solo puede comprobar las bases determinadas en un ejercicio acudiendo a la declaración o autoliquidación formulada para el mismo, y si en este caso ha permanecido inalterada e incólume por dejación o deseo de la parte recurrente, ninguna responsabilidad puede transferirse por el mero e inevitable no actuar de la Hacienda Pública, que se ha atendido a los datos y elementos que el sujeto pasivo reglamentaria y formalmente le ha proporcionado, y que este último no ha intentado modificar por los cauces debidos.”

Como vemos, en los razonamientos que acabamos de transcribir, la Sala introduce un argumento nuevo –la presunción de veracidad de las declaraciones- que no hemos comentado, argumento que se utiliza ahora para desestimar el recurso del contribuyente pero que tiene la misma validez cuando se esgrime contra la pretensión de la Administración de alterar datos contenidos en aquéllas declaraciones de ejercicios ya prescritos; presunción, es verdad que iuris tantum, pero que se vería afectada si la posibilidad de destruirla queda abierta sine die o de forma indeterminada en el tiempo, pues no se olvide que el factor tiempo es precisamente el aliado de la seguridad jurídica y de la prescripción.

Un nuevo argumento también orientado a impedir que se puedan alterar por la Administración los datos consignados en declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, es el de la desigualdad –desigualdad de armas– que se introduce respecto de las posibilidades atribuidas al contribuyente, posibilidad que se le niega y rechaza, como acabamos de ver declara el Tribunal Supremo en la sentencia antes transcrita.

En este sentido, no faltan voces que defiende la conveniencia de abrir la posibilidad al contribuyente para rectificar también sus propios datos de ejercicios prescritos, aunque solo con efectos para ejercicios no prescritos. Esta posibilidad tendría que ejercerse mediante la instancia de comprobación de sus declaraciones, impugnando las autoliquidaciones no prescritas y sin que se le oponga la prescripción ni la firmeza de las otras anteriores. Sin embargo, ello está vedado en las propias normas que rigen esta figura. Así, en el Derecho foral de Gipuzkoa, igual en su contenido al de la LGT en este caso, la resolución de 28 de marzo de 2012 del TEAF, frente al alegato de contribuyente que sostenía *“la posibilidad del obligado tributario de presentar declaraciones complementarias de ejercicios prescritos de acuerdo con el cambio jurisprudencial respecto a la firmeza por prescripción de las declaraciones tributarias”*, el TEAF la rechaza con el siguiente razonamiento. Primero porque califica la petición del recurrente como *“una solicitud de rectificación de la declaración que presentó en 2002. Es por ello que, sin entrar a valorar el resultado de cada una de ellas ni el signo de las bases impositivas declaradas, lo que debemos analizar únicamente es si procede o no tal presentación...”*

Y una vez calificada la petición, afirma, siguiendo al TSJ del País Vasco, que:

“Si el sujeto pasivo del tributo entendía que la declaración-liquidación formulada en el ejercicio 2001 del IS no se ajustaba al resultado fiscal procedente en derecho, y que, en vez de una base imponible positiva, debía reflejarse una base negativa de... Euros, podía instar su rectificación con amparo –en aquellos momentos–, en la Disposición Adicional Segunda del D.F. 73/1991, de 15 de octubre, que es el cauce que hubiese conducido (...) a sustituir en todo o en parte el contenido de la declaración-liquidación (...).

Pues bien, el citado apartado 4 del artículo 116 de la Norma Foral General Tributaria establece 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.

En cuanto a la regulación reglamentaria de dicho precepto,... la Disposición Adicional Segunda del Decreto Foral 73/1991... establece en su apartado 2 que esta solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Finalmente, se rechaza también la interpretación de la LGT que permitiría a la Administración alterar los datos contenidos en aquellas declaraciones porque esta posibilidad introduciría elementos de incoherencia entre los diversos ejercicios de un mismo impuesto y contribuyente, pues este planteamiento supondría que la misma operación pudiera ser válida en unos ejercicios y en fraude de ley en otros, pues, como de hecho ha ocurrido en una Resolución del TEAC antes citada, la financiación que se discutía procedente de 1998, plantea por primera vez la discrepancia administrativa diez años más tarde, como consecuencia de una inspección referida a los ejercicios 2002 a 2004.

En conclusión, siendo varios y de distinta eficacia los argumentos que hemos resumido y que se utilizan para discutir la interpretación administrativa de la LGT de 2003, se hace necesario entrar en el examen mismo de la interpretación de las disposiciones legales en cuestión.

4.2. La interpretación de la LGT

Como no es infrecuente en Derecho, las dos partes en un conflicto invocan en defensa de sus respectivas tesis las mismas disposiciones legales, pero lo hacen atribuyéndoles distinto significado. En este caso sucede lo mismo y ello exige exponer ambas posiciones.

La interpretación que viene haciendo el TEAC de la LGT la encontramos perfectamente sintetizada y resumida en la SAN de 24 de enero de 2013 (Rec. n.º 440/2009), cuando afirma:

"CUARTO.- Según las resoluciones recurridas, la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades y 106.4 de la Ley General Tributaria carecería de sentido si la inspección no pudiera "comprobar las magnitudes" que son determinantes de la liquidación que se comprueba, aunque tales magnitudes procedan de ejercicios prescritos. Por eso, a juicio de la Administración, la obligación de "acreditar" la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tiene una finalidad: "posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado". Es decir, cabría la comprobación de los ejercicios prescritos y, como consecuencia, la alteración de la situación existente, si bien solo se derivarían efectos para los periodos no prescritos."

Pues bien, frente a esta posición, la Audiencia Nacional, en la sentencia citada, argumenta extensamente lo siguiente:

"Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada."

Tal interpretación (que rompe, insistimos, con la eficacia del instituto prescriptorio tal y como se ha venido entendiendo de manera indubitada) solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases imponibles negativas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, inserto en el Título relativo a "la base imponible", no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases imponibles negativas).

Ni siquiera la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a "la prescripción", su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que "la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente", expresión que -a juicio

de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

Pero es que, además, la Sala no comparte la afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, artículo 23.5 de la ley del impuesto) “carecerían de sentido” si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración.

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a “acreditar” la “procedencia y cuantía” de las bases imponibles que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su “procedencia”, en el sentido de la primera acepción del vocablo: su “origen” o “principio del que procede”) y la correlación entre la “cuantía” o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y solo a estos) puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio -por lo demás- no puede reputarse baladío, en palabras del TEAC, “carente de sentido”. Es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación.

Habría, en tercer lugar, otro argumento que impide acoger la tesis sostenida por la Administración. Si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente, hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro”.

Adviértase que esta interpretación, que nos parece más ponderada en términos generales, es además coherente también con otras disposiciones de la LGT, por lo que se respeta el elemento “sistemático” exigible a toda interpretación.

Ello sucede con la presunción de veracidad de las declaraciones antes mencionada, que exige, en términos de nuestra jurisprudencia que:

“Como consecuencia de la prescripción, la autoliquidación, que se presume cierta, deviene inatacable, pues la actividad de gestión y liquidación, al encaminarse a la determinación de la deuda tributaria, lo que realmente entraña es una actividad administrativa dirigida a destruir la presunción de que goza realmente la declaración (artículo 116 de la LGT de 1963, conforme al cual “las declaraciones tributarias a que se refiere el art. 102 se presumen ciertas...”), de suerte que la pérdida de la potestad que es consecuencia de la prescripción hace ilegítima

cualquier actividad de alteración del contenido de lo declarado. Así se deduce igualmente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en particular, de la sentencia de 3 de marzo de 1999 y las demás invocadas en la demanda" (SAN de 18 de diciembre de 2007).

Presunción de certeza de las declaraciones y de que fueron hechas de buena fe, que sirvieron al Tribunal Supremo para afirmar en su sentencia de 19 de diciembre de 2011, que:

"Las cantidades deducidas en ejercicios ya prescritos son firmes y la Administración no puede modificarlas al aplicarlas a ulteriores periodos en los que su potestad para liquidar aún sigue viva. Ya no le cabe incidir sobre ellas y realizar un juicio de valor acerca de las mismas, que en principio se presumen ciertas para el obligado tributario [véase artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria] y realizadas de buena fe [véase el artículo 33.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyente]. Si no cabe modificar los datos de un ejercicio ya prescrito para liquidar uno que todavía no lo está, la Administración, con mayor razón, no puede hacerlo para, con fundamento en su sedicente incorrección, sancionar a un sujeto pasivo en ese ejercicio no prescrito."

Y, el otro precepto de la LGT con el que también es coherente la interpretación que nos parece acertada, es el derecho que asiste al contribuyente a no presentar documentos ya presentados anteriormente, disposición legal que ha sido invocada por la Audiencia Nacional desde que entró en vigor la LGT (sentencias de 26 de mayo de 2011 y de 21 de julio de 2011) donde declaraba:

"De la lectura de estos preceptos, lo que se desprende es la imposición de la carga probatoria al contribuyente de la existencia e importe de la base imponible negativa que da origen a su compensación en un ejercicio no prescrito, que es el liquidado y comprobado por la Inspección. Aparte de la inclusión en esa segunda redacción de la "liquidación o autoliquidación" como medio probatorio para su acreditación, lo que es contrario a lo establecido en el art. 34.1, de la Ley 58/2003, General Tributaria, que reconoce entre los derechos del contribuyente el de: "h. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y el procedimiento en el que los presentó.", lo cierto es que en dichos preceptos la acreditación de las bases impositivas negativas reflejadas por el sujeto pasivo en la declaración en la que pretende su compensación, le corresponde exclusivamente al obligado tributario, estando facultada la Administración para comprobar la existencia de dicha base imponible negativa."

5. El caso especial del IVA

Aunque de forma sucinta debemos señalar que las anteriores consideraciones decaen cuando estamos en presencia del mismo debate pero en el ámbito del IVA, pues entonces encontramos que la Administración y los tribunales argumentan con razones diferentes a las que hemos venido exponiendo.

Así lo constatamos en la sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2012 (Rec. n.º 295/2011) en la que entendía, siendo ya aplicables los artículos 70 y 106 de la LGT de 2003, que la prescripción, si bien impide a la Administración tributaria la comprobación o verificación de los saldos por IVA soportado a compensar en ejercicios futuros, no impide su compensación por los importes declarados en su día por el obligado tributario.

En concreto, el argumento de la Sala es el siguiente:

"La Administración alega que a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, que es de aplicación al acuerdo de ejecución impugnado, por mor de lo dispuesto en el art.106 pfo. 4 de la misma, en la redacción vigente en las fechas relevantes (ahora es el pfo. 5 por la modificación operada por el R.D. Ley 20/2011 de 30 de diciembre) puede utilizarse lo concluido por la Inspección en los periodos prescritos.

El precepto tiene el siguiente tenor literal:

"En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales."

El precepto se encuentra dentro de la regulación que la Ley General Tributaria hace de la prueba, y establece una obligación de conservación de documentos justificativos de determinados beneficios fiscales cuando ha transcurrido el plazo de prescripción respecto de los ejercicios en que se originaron.

La Sala comparte las consideraciones recogidas en el voto particular que formula uno de los vocales del TEAC que sustancialmente razona que:

- 1. El derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por esta, incluso en lo que afecta a la determinación de las sumas a compensar en ejercicios futuros, dado que la prescripción del derecho a liquidar convierte en imposible la determinación de la deuda tributaria mediante liquidación.*
- 2. La prescripción no impide, por otra parte, que se compensen sumas en periodos futuros, pero en ese caso deberán ser las declaradas por el obligado tributario, pues la prescripción impide la comprobación o verificación de los saldos en cuestión a la Administración tributaria.*
- 3. La sustitución de saldos a compensar declarados por otros distintos no es irrelevante; el mecanismo de la compensación relaciona dos periodos impositivos de forma directa, de modo que alterar los términos cuantitativos de los saldos a compensar en el periodo no prescrito que proceden de ejercicios prescritos afecta necesariamente, no sólo a la liquidación del periodo no prescrito, sino también al periodo del que deriva, en este caso de los periodos prescritos.*
- 4. Si se admitiese esta posibilidad (la comprobación de los saldos declarados a compensar) se estaría de hecho dejando sin contenido la prescripción, revisando y regularizando los saldos declarados en sus autoliquidaciones por el obligado tributario en los periodos declarados prescritos.*
- 5. La prescripción implica que la Administración no pueda determinar la deuda tributaria correspondiente como resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia.*
- 6. Los saldos compensables son los definitivos del periodo en que se produjeron, y este carácter definitivo deriva, bien de que han sido comprobadas y liquidadas por la Inspección, bien de que han ganado la prescripción.*
- 7. La interpretación de la Administración introduce diferencias injustificadas en el supuesto del IVA entre el*

obligado tributario que optó por la devolución, que la obtendría como consecuencia de la declaración de prescripción, y el que optó por la compensación el cual vería comprobada y en su caso modificada la cuantía de los saldos a compensar... "

En resumen, la tesis de la Administración conduce a dejar sin efecto la prescripción, permitiéndole volver a comprobar y en su caso regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, en flagrante infracción de los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada administrativa".

Y, de igual forma en el propio TEAC quien, en un caso en el que admitía la plena comprobación de los ejercicios prescritos, sin embargo afirmaba:

"Y sin que dicha argumentación y conclusión contradiga el criterio mantenido por este Tribunal en su resolución de 15-11-2012 (RG 5274/09) pues el mismo se refiere al IVA, Impuesto éste que, como se dice en la referida resolución, tiene una "especial mecánica" liquidatoria en la cual lo que resulta de cada periodo de liquidación no son ni bases imponibles ni cuotas sino "saldos" (término asimilable -al menos cuando son positivos- a deuda tributaria, cuyo derecho a determinar mediante la correspondiente liquidación es lo que prescribe), saldos que, hablando en términos generales, en caso de resultar positivos deberán ser ingresados por el contribuyente y, en caso de resultar negativos, puede el interesado optar por solicitar su devolución o por su compensación en periodos posteriores. Así, como expresamente se dice en la referida resolución:

... En el IVA, el obligado tributario opta por la compensación o por la devolución de los saldos existentes a su favor el 31 de diciembre de cada año, o en su caso, al término de cada periodo de liquidación (de acogerse al sistema de devolución mensual en la actualidad). Lo que está pendiente de compensar no son cuotas propiamente dichas, sino los saldos derivados de los excesos de las cuotas soportadas sobre las cuotas devengadas. Esta matización nos lleva a considerar las especialidades propias del IVA, en el caso concreto que estamos examinando, esto es, saldos a compensar que son generados en periodos inmediatos anteriores declarados prescritos por un órgano revisor.

(...) Conforme al artículo 66 de la LGT, el derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por la prescripción, incluso a los efectos de su compensación en periodos futuros, en cuanto la prescripción del derecho a liquidar supone la imposibilidad de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...) La sustitución de saldos a compensar declarados por otros distintos no es irrelevante; el mecanismo de la compensación relaciona dos periodos impositivos de forma directa, de modo que alterar los términos cuantitativos de los saldos a compensar en el periodo no prescrito que proceden de ejercicios prescritos afecta necesariamente, no sólo a la liquidación del periodo no prescrito, sino también al periodo del que deriva, en este caso de los periodos prescritos.

Cabe añadir por último que, dado el especial mecanismo del IVA, si se permitiese a la Administración revisar los saldos a compensar de los periodos prescritos, modificando su cuantía, estaríamos haciendo de peor condición a aquellos obligados tributarios que optan por la compensación al término del periodo de liquidación, respecto de aquellos que optan por la devolución, ya que, estando prescrito el periodo controvertido, aquellos que hubieran optado por la devolución obtendrían el exceso de las cuotas declaradas por el obligado tributario en el periodo prescrito, mientras que los sujetos que hubieran optado por la compensación verían modificada la cuantía de los saldos a compensar..."

6. Las sanciones

En cuanto a la posibilidad de sancionar al contribuyente sobre la base de los datos y demás elementos obtenidos en la comprobación de un ejercicio prescrito, se van a plantear varios problemas que están por resolver con carácter definitivo, si bien, dejaremos constancia de la sentencia de 19 de diciembre de 2011 del Tribunal Supremo, antes citada, en la cual la actora sostenía que resultaba improcedente que la Administración utilizase la errónea deducción por reinversión aplicada por la sociedad en las autoliquidaciones del impuesto de ejercicios ya prescritos para sancionarla en relación a la liquidación de un ejercicio posterior, en el que la potestad para liquidar aún seguía viva.

La sentencia de instancia había anulado parcialmente la sanción, pero a juicio del Alto Tribunal –siendo recurrente la Abogacía del Estado-, se declara:

"... Hemos sostenido [véase la sentencia de 25 de febrero de 2010, en la que nos remitimos a las sentencias de 30 de enero de 2004 (casación 10849/98, FJ 3.º) y 17 de marzo de 2008 (casación 4447/03 FJ 3.º)] que, prescrito un ejercicio, aunque se hubiera incurrido en errores, la liquidación adquiere firmeza y no puede ser modificada. En este mismo sentido y reiterando idéntica jurisprudencia hemos dictado la sentencia de 15 de septiembre de 2011 (casación 1740/09)... hemos de concluir ahora que las eventuales deducciones, aunque fueran equivocadas, no pueden alterarse al trasladarlas a ejercicios posteriores.

Las cantidades deducidas en ejercicios ya prescritos son firmes y la Administración no puede modificarlas al aplicarlas a ulteriores periodos en los que su potestad para liquidar aún sigue viva. Ya no le cabe incidir sobre ellas y realizar un juicio de valor acerca de las mismas, que en principio se presumen ciertas para el obligado tributario ... y realizadas de buena fue [véase el artículo 33.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyente]. Si no cabe modificar los datos de un ejercicio ya prescrito para liquidar uno que todavía no lo está, la Administración, con mayor razón, no puede hacerlo para, con fundamento en su sedicente incorrección, sancionar a un sujeto pasivo en ese ejercicio no prescrito".

Ahora bien, con ello no se agotan los problemas que se han suscitado, pues no han sido pocas las ocasiones en las que, sin éxito, se ha invocado ante la Administración la imposibilidad de utilizar la información obtenida de un ejercicio prescrito para imponer sanciones en otro posterior, discutiéndose temas como la prescripción de la infracción –acreditar improcedentemente bases o cuotas a compensar- el origen ilegal de la prueba, etc., temas que, como tantos otros, tardarán en resolverse.

Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado

Luis María Romero Flor

Profesor Ayudante. Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha. Miembro de AEDAF

Resumen

Nuestra intención en las páginas que siguen no es otra que detenernos a exponer, de manera sistemática, las bases sobre las que se asientan las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del derecho comparado, ya que un análisis sobre las diversas técnicas alternativas de resolución de conflictos tributarios carecería de sentido si no se tuvieran en cuenta el desarrollo que las mismas han tenido en aquellos ordenamientos donde muchas de ellas iniciaron sus andanzas.

Y es que la elaboración de mecanismos, fórmulas o instrumentos alternativos para la resolución de conflictos de naturaleza tributaria responde a un movimiento de reforma tributaria extensible a sistemas jurídico-tributarios occidentales¹ preocupados por obtener la participación voluntaria de los contribuyentes con la Administración, con el propósito de lograr un acercamiento de posiciones, un mutuo entendimiento, en la resolución de conflictos tributarios.

Abstract

Our intention in the pages that continue is explain, in a systematic way, the bases on which settled the relations between the taxpayer and the Tax Administration in the compared law, now that an analysis on the diverse alternative techniques of resolution of tax disputes would lack sense if there was not born in mind the development that have had in those laws where many of them started his wanderings.

1 En este sentido, FERREIRO LAPATZA expresa que «los dos grandes sistemas jurídicos occidentales (el anglosajón y el continental) desarrollaron en el s. XX dos modelos diferenciados que se han aproximado al final del siglo, más por la influencia del sistema anglosajón en el modelo continental que en sentido contrario». La explicación que este autor nos da es que mientras que «en el modelo continental [...] las posibilidades de conflicto son menores, porque es la Administración la que califica los hechos declarados, centrandó su actuación en el descubrimiento de los no declarados», por lo que «el conflicto se origina únicamente cuando el ciudadano ve que la apreciación de los hechos y la calificación hecha por la Administración rebasa los límites de lo jurídicamente razonable y que, por tanto, tiene una cierta posibilidad de vencer en la controversia»; en los sistemas anglosajones, por el contrario, «la autoliquidación, se ha visto acompañada siempre de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en el pacto entre la Administración y el contribuyente que impide que el litigio, en un alto porcentaje, llegue a los tribunales retrasando excesivamente (en contra del interés de administración y administrado) su resolución y, en su caso, el cobro del tributo». FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta». Quincena Fiscal. Núm. 9. 2003. Págs. 11 y 12

The development of mechanisms, formulas or alternative instruments of resolution of tax disputes answers to a tax reform movement extended to western tax legal systems worried for obtaining the voluntary participation of the taxpayers with the Administration, with the intention of achieving an approximation of positions, mutual understanding, in the resolution of tax disputes.

Palabras clave

Resolución convencional; Técnicas convencionales; Conflictos tributarios.

Keywords

Conventional resolution; Conventional techniques; Tax disputes.

Sumario

1. Los acuerdos sobre los hechos como vía pactada para la resolución de conflictos en la República Federal Alemana
2. Transacción y arbitraje como fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en la República Francesa
 - 2.1. La Jurisdicción Graciable como método de reducción de conflictos tributarios: la transacción.
 - 2.2. El Arbitraje a través de comisiones mixtas como método para acercar posiciones en la reducción de conflictos tributarios
 - 2.2.1. La comisión departamental de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios
 - 2.2.2. La Comisión Departamental de Conciliación
 - 2.2.3. El Comité Consultivo para la represión del abuso de derecho
3. Mecanismos consensuales de resolución de controversias en el ordenamiento tributario británico
 - 3.1. Finalización de los procedimientos tributarios mediante agreements
 - 3.2. Agreements en materia de sanciones
4. Procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ordenamiento tributario estadounidense
 - 4.1. Entrevista con el contribuyente
 - 4.2. Fase de mediación
 - 4.3. Fase de apelaciones
 - 4.4. Servicio del Defensor del Contribuyente
5. Bibliografía

1. Los acuerdos sobre los hechos como vía pactada para la resolución de conflictos en la República Federal Alemana²

Si algo caracteriza al sistema tributario alemán es la ausencia de disposiciones legales específicas dirigidas a regular expresamente aquellos institutos jurídicos que permiten la resolución de una controversia tributaria como vía alternativa a la judicial. No obstante, frente a este déficit normativo, sí existen, por el contrario, ciertos preceptos normativos de la «*Abgabenordnung*» (Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, actualmente de 1977³, que en adelante citaremos como AO), en los que de una u otra forma, permiten admitir la existencia de vías consensuadas para la resolución de conflictos tributarios.

De entre estos preceptos normativos, podemos señalar el artículo 89 AO⁴, que en conexión con el artículo 90 AO⁵, establecen respectivamente la colaboración entre la Administración Tributaria y el contribuyente, debiendo la primera prestar asesoramiento e información sobre los derechos y obligaciones que atañen a los contribuyentes; y por su parte, éstos estarán obligados a colaborar con aquella en la averiguación de los hechos.

Sin embargo, dentro del sistema tributario alemán, el artículo 201 AO⁶ adquiere una especial importancia para poder admitir que, tras la finalización de la actuación inspectora, es posible una resolución de conflictos tributarios por medio de la vía pactada, al regularse en dicho artículo la denominada entrevista final, o «*Schlußbesprechung*», en virtud de la cual «*se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias*».

Como puede observarse, es la propia Ordenanza Tributaria la que, en aquellos supuestos en los que tras realizar el hecho imponible sigue existiendo una cierta incertidumbre, va a instar a la Administración a llegar a una reunión con el contribuyente con la finalidad de eliminar de forma concordada aquellos aspectos polémicos del supuesto de hecho o de la valoración tributaria⁷.

Con frecuencia, dicha entrevista desembocará en un instituto jurídico, que pese a no contar con una disposición legal que expresamente lo regule, se ha integrado en el régimen jurídico tributario alemán como una solución pactada

2 Es necesario advertir que los preceptos señalados a lo largo del presente apartado, así como su contenido, han sido tomados de la traducción de PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza Tributaria Alemana*. IEF. Madrid. 1980.

3 Una copia de esta Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 puede encontrarse en la dirección Web http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ao_1997/gesamt.pdf.

4 Específicamente, el artículo 89 AO, bajo el título «Asesoramiento. Información» viene a señalar que «La autoridad financiera incitará a la presentación de declaraciones, la formulación de solicitudes o a la rectificación de unas y otra, cuando sea manifiesto que la omisión o la incorrección se han debido sólo a inadvertencia o ignorancia. Siempre que sea necesario, dará aquella información sobre los derechos y obligaciones que incumben a los interesados en el procedimiento administrativo».

5 El artículo 90 AO matiza que «los interesados están obligados a colaborar en la averiguación de los hechos. En cumplimiento de este deber de colaboración, los interesados deben especialmente poner de manifiesto de manera íntegra y veraz los hechos relevantes e indicar los medios de prueba que les sean conocidos».

6 Concretamente, el artículo 201 AO viene a establecer que «Acerca del resultado de la inspección deberá mantenerse una entrevista (entrevista final) a menos que de acuerdo con dicho resultado no se produzca ninguna modificación en los fundamentos de la imposición o el obligado tributario renuncie a la entrevista. En la entrevista final se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias».

7 Supuesto que perfectamente puede equipararse a la figura de las actas con acuerdo existentes en nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

Es la propia Ordenanza Tributaria la que, en aquellos supuestos en los que tras realizar el hecho imponible sigue existiendo una cierta incertidumbre, va a instar a la Administración a llegar a una reunión con el contribuyente con la finalidad de eliminar de forma concordada aquellos aspectos polémicos del supuesto de hecho o de la valoración tributaria.

entre la Administración y los contribuyentes, lo que ha llevado a algunos autores a afirmar que «esta institución jurídica se ha desarrollado y depurado mediante una especie de consenso tácito»⁸.

Nos estamos refiriendo a los acuerdos sobre los hechos o «*Tatsächliche Verständigung*», término acuñado por la jurisprudencia del «*Bundesfinanzhof*» (Tribunal Federal de Finanzas, que será citado en lo sucesivo a través del acrónimo BFH), y que después ha sido asumido y reconocido por la doctrina alemana para referirse a aquellos acuerdos que tienen como base, no «una obligación tributaria determinable, sino una situación en la que resulta incierta la cuantía en que el impuesto

es debido legalmente», es decir, lo que «justamente se busca mediante la apreciación material es la fijación de lo establecido en la ley»⁹.

Esta unanimidad entre jurisprudencia y doctrina a la hora de reconocer la figura de los acuerdos sobre los hechos, se ha convertido en disidencia a la hora de determinar su naturaleza jurídica¹⁰.

Así, mientras la jurisprudencia del «*Bundesfinanzhof*»¹¹ ha rechazado en virtud del artículo 155.1 AO que se trate de un contrato de Derecho Público, al disponer dicho artículo que «los tributos no pueden ser fijados mediante convenios con el ciudadano, sino mediante un acto administrativo», sino que por el contrario sería un instituto jurídico autónomo en el que su eficacia vinculante deriva del principio de buena fe.

Por su parte, la doctrina alemana no ha visto inconvenientes en establecer que estos acuerdos sobre los hechos son contratos de Derecho Público, y más concretamente son contratos de transacción o «*Vergleichs*», definidos en el artículo 55 de la «*Verwaltungsverfahrensgesetz*»¹² (Ley de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976, en adelante VwVfG), como aquel «contrato de subordinación, por el cual, basándose en la concordada

8 LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre los hechos». *Quincena Fiscal*. Núm. 6. 2004. Pág. 42.

9 SEER, R.: «Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán». AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996. Págs. 154 y 155. Del mismo parecer es SERRANO ANTÓN, quien expresa que «el acuerdo sobre los hechos tiene como base una cierta incertidumbre respecto a la cuantía exigible. Es decir, son casos en los que la Administración no ha podido determinar por sus propios medios el supuesto de hecho o la valoración. Por ello a través del convenio la Administración se vincula respecto de un supuesto de hecho o una valoración que es la fijación de lo establecido en la Ley». SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid. 1996. Pág. 39.

10 Sobre este particular, así como otros aspectos del acuerdos sobre los hechos, Vid. SEER, R.: «Contratos, transacciones y...» *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 133 y ss., en especial, Pág. 154.

11 Sentencias del BFH de 11 de diciembre de 1984 (BStBl. II 1985); 5 de octubre de 1990 (BStBl. II 1991); 6 de febrero de 1991 (BStBl. II 1991), 8 de septiembre de 1994 (BStBl. II 1995), entre otras, citadas todas ellas por SEER, R.: «Contratos, transacciones y...» *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 135.

12 Una copia de esta Ley de Procedimiento Administrativo Alemán puede encontrarse en la dirección Web <http://www.gesetz-im-internet.de/bundesrecht/vwvfg/gesamt.pdf>.

ponderación del supuesto de hecho o de la cuestión jurídica, se elimina una incertidumbre existente a través de prestaciones recíprocas»¹³.

Por lo que respecta a su fundamento jurídico, nos resta decir que el acuerdo sobre los hechos, al no existir una disposición legal que expresamente lo regule, puede ser llevado a cabo sin ningún tipo de requisito formal. No obstante, con el objetivo de dotarle de eficacia vinculante para las partes, el BFH junto a la Administración tributaria, han regulado una serie de aspectos que deberán observarse para llevar a cabo un acuerdo de este tipo con los contribuyentes. A saber¹⁴:

- Sólo será admisible un acuerdo que verse sobre cuestiones de hecho.
- Se considera que una determinación de los hechos es difícil, en aquellos supuestos en los que el tiempo o trabajo invertido para concretar los mismos es superior al tiempo medio habitual.
- Las cuestiones de hecho sobre las que se trate, se centrará a un período impositivo concreto.
- Las partes deben estar autorizadas para llegar a este tipo de solución, es decir, deberá llevarse a cabo por funcionarios competentes.
- Los acuerdos deben efectuarse por escrito, especialmente en los procedimientos sancionadores¹⁵.
- El efecto vinculante es inmediato, como consecuencia del principio de buena fe.
- Los acuerdos sobre los hechos sólo pueden llevarse a cabo si hay conformidad de ambas partes.
- Un acuerdo será inválido si el mismo se ha llevado a cabo mediante engaños, presiones o declaraciones de voluntad inválidas.

Como conclusión podemos señalar que aún pese a que el acuerdo sobre los hechos sea una categoría atípica de construcción esencialmente jurisprudencial y doctrinal carente de respaldo normativo, ello no ha supuesto un impedimento para que este instituto jurídico pueda ser considerado mediante su aceptación como figura autónoma capaz de atribuir, no sólo eficacia vinculante al acuerdo sobre los hechos, sino que además, satisface las exigencias de ambas partes, ya que el contribuyente *«desea tener seguridad respecto a la carga tributaria definitiva»*, y la Administración, por su parte, *«está interesada en finalizar el presupuesto objeto de investigación de*

13 Precepto que a su vez fue extraído del artículo 779 del *«Bürgerliches Gesetzbuch»* (Código Civil Alemán, en adelante BGB) y que podemos consultar en la siguiente dirección electrónica <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/bgb/gesamt.pdf>.

14 Requisitos que recogen LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: «Resolución alternativa de...». *op. cit.* Pág. 43. Por su parte, otros autores consideran como límites para la adopción de estos acuerdos la exigencia de «que los hechos sean inciertos, que el acuerdo no conduzca a una liquidación claramente incorrecta y que el contribuyente no haya ocultado hechos ni la Administración haya omitido su deber de investigación». ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente: una visión comparada». *Crónica Tributaria*. Núm. 94.2000. Pág. 106.

15 Aunque no haya sido objeto de nuestra atención en la elaboración del presente apartado, cabe dejar constancia que los acuerdos sobre los hechos desempeñan una función fundamental en cualquier tipo de procedimiento tributario, ya que los acuerdos sobre los hechos pueden ser alcanzados en cualquier fase del procedimiento, hecho que «resulta de crucial importancia para asegurar que siempre cabe la posibilidad de evitar conflictos o paralizar los ya planteados». LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: «Resolución alternativa de...». *op. cit.* Pág. 44.

manera defendible desde el punto de vista del Derecho, de forma que posteriormente no tenga que soportar ninguna controversia jurídica»¹⁶.

2. Transacción y arbitraje como fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en la República Francesa

El Sistema Tributario Francés, de manera similar a lo que ha acontecido en la mayoría de los países occidentales, también se ha decantado por la introducción de técnicas de naturaleza conciliativa que permitan la resolución de conflictos tributarios como alternativa al procedimiento jurisdiccional.

En este contexto, las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del ordenamiento galo están asentadas sobre la base de los denominados «*Règlement Alternatif des Différents*» (también denominados «*Resolution Amiable des Différents*», y que en adelante citaremos como RAD) y «*Modes Alternatifs de Règlement des Conflicts*» (en lo sucesivo, siguiendo sus siglas en francés, MARC), los cuales engloban un conjunto de instrumentos que buscan dar una solución equitativa a las controversias de carácter tributario por medio de una resolución consensuada, sin cerrar la vía de la revisión jurisdiccional ante un órgano judicial para aquellos supuestos¹⁷ en los que siga existiendo desacuerdo del contribuyente con el contenido del acto administrativo de liquidación.

2.1. La Jurisdicción Graciable como método de reducción de conflictos tributarios: La transacción

El artículo 247 del «*Livre des Procédures Fiscales*»¹⁸ (Texto de los Procedimientos Tributarios, en adelante por su acrónimo LPF) va a regular por medio de la «*Jurisdiction Gracieuse*», o Jurisdicción graciable, un sistema que, aún no tratándose de un procedimiento de resolución de conflictos tributarios, va a facilitar la reducción de la conflictividad entre la Administración y los ciudadanos en este ámbito, al formar parte de ésta la condonación total o parcial de las cuotas tributarias derivadas de impuestos directos¹⁹, sanciones tributarias e intereses de demora²⁰, así como la reducción de estas sanciones y gravámenes por medio de la transacción; siempre y cuando que el

16 SEER, R.: «Contratos, transacciones y...» *Convención y arbitraje...* op. cit. Pág. 139.

17 JARROSSON matiza al respecto que «no todos los posibles litigios pueden ser solventados mediante modos alternativo a los judiciales, sino que es necesario, que exista objetivamente un margen de maniobra para buscar la regla aplicable a los términos del litigio». JARROSSON, C.: «Les alternatives de règlement des conflicts: presentation générale». *Revue Internationale de Droit Comparé*. Núm. 2. 1997. Págs. 326 a 327. También disponible en formato electrónico en la dirección Web: http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_00035-3337_1997_num_49_2_5434

18 La «*Secrétariat Général du Gouvernement*» (SGG) Francés ofrece un servicio público de difusión en francés, inglés y español de la Ley de su país por Internet, a través de su página Web <http://www.legifrance.gouv.fr/>, extrayendo la presente normativa fiscal, de <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=vig>.

19 El artículo 247 LPF, en su apartado primero, señala que la Administración puede otorgar «condonaciones totales o parciales de impuestos directos regularmente establecidos, cuando el contribuyente se encuentre imposibilitado para pagar, como consecuencia de apuros o de indigencia». Quedan por tanto al margen de la aplicación de esta «*Jurisdiction Gracieuse*» las cuotas tributarias derivadas de impuestos indirectos o de impuestos de registro.

20 Por su parte, el apartado segundo de este artículo 247, faculta a la Administración para conceder «condonaciones totales o parciales de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden sean firmes».

contribuyente alegue ante la Administración, indigencia o apuros económicos que le impidan satisfacer sus responsabilidades tributarias²¹.

Aunque todo lo que a continuación expresemos sea aplicable de manera indiferente a las distintas figuras que componen la «*Jurisdiction Gracieuse*», nosotros centraremos nuestra atención en el apartado tercero del artículo 247 LPF, precepto que a su vez va a permitir la posibilidad de celebrar un acuerdo entre la Administración y el contribuyente a través de la figura de la transacción, al señalar que «*la Administración puede otorgar, a instancia del contribuyente [...] por medio de transacción, una atenuación de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden no sean firmes*».

Su principal función será la de estimar la base imponible de los derechos de registro, «*droits d'enregistrement*», en aquellos supuestos en los que no exista acuerdo entre la Administración y el contribuyente.

La figura de la transacción es definida por el artículo 2044 del Código Civil Francés, «*Code Civil*», como aquel contrato redactado por escrito «*por el que las partes ponen termino a un pleito que ha comenzado o evitan la provocación de un pleito*»²².

Como podemos observar, parece existir un cierto paralelismo entre la figura de la transacción civil y su aplicación al ámbito fiscal²³; circunstancia que, en principio, nos permite trasladar las características de aquella a este ámbito específico; es decir, trasladar las mutuas concesiones que las partes se hacen con la intención de solventar la situación litigiosa en la transacción civil al concreto ámbito de las técnicas convencionales en el derecho tributario²⁴.

21 El «*Précis de Fiscalité*», PF/LVII/3°P/T1/B, 7412 señala que «la jurisdicción gracieuse es competente para examinar solicitudes presentadas [...] por los contribuyentes, con el objetivo de obtener una medida favorable para la supresión o atenuación de gravámenes o de sanciones a su cargo». En sentido idéntico al expresado, TOVILLAS MORÁN afirma que «esta forma de jurisdicción basada en gracia, el favor, permite, aún en ausencia de error alguno cometido y en ausencia de derecho subjetivo alguno del contribuyente derivado de una disposición legislativa o reglamentaria, obtener la donación o reducción de las cuotas tributarias legalmente debidas o de intereses de demora o sanciones tributarias. Para ello, basta alegar las dificultades económicas o indigencia o cualquier otro motivo como la situación de exceso de deudas». TOVILLAS MORÁN, J. M.: «Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia». *Documentos*. IEF. Doc. Núm. 25/02. Pág. 13.

22 Artículo extraído de la página Web de la SGG Francesa, y más concretamente en <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT00006070721&dateTexte=20090812>

23 En este mismo sentido se manifiesta ROSEMBUJ ERIMOVICH al señalar que existe un «claro reconocimiento del efecto principal de la transacción civil en materia fiscal», matizando además que «la doctrina y la jurisprudencia se adecuan a la transacción civil». ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: *La transacción tributaria*. Atelier. Barcelona. 2000. Págs. 65 y 66, así como en «La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia». *Quincena Fiscal*. Núm. 4. 2000. Pág. 9.

24 Aspecto éste que puede complicarse cuando una de las partes es la Administración, ya que según ROSEMBUJ, se produciría una desigualdad en la aplicación legislativa entre los contribuyentes, puesto que «las partes mejor preparadas son las que pueden aprovechar las vías de la negociación y ello implica un coste de transacción que no está al alcance de todos los ciudadanos. La conclusión es obvia: la potestad de supremacía se afirma siempre sobre el eslabón más débil, puesto que solo puede contrarrestarla el poder equivalente del particular». ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: «La transacción tributaria...». *op. cit.* Pág. 12.

De esta manera, en fase de inspección, la Administración se comprometerá a transigir con el contribuyente sobre aquellas sanciones tributarias que no tengan carácter firme²⁵, concediendo la reducción de éstas; transacción que por el contrario no se hará extensible a las cuotas tributarias, pero sí a los intereses de demora.

En contrapartida, una vez concluida la transacción, el contribuyente deberá cumplir la obligación tributaria, renunciando a reclamar ante la jurisdicción contenciosa la parte de deuda que no ha sido reducida o suprimida.

El procedimiento de transacción, al igual que sucede con la condonación de gracia, se inicia mediante la presentación por parte del contribuyente, en cualquier momento del procedimiento, de una solicitud que reviste «la forma de carta»²⁶, en virtud de la cual, se insta a la Administración Tributaria a que las sanciones e intereses de demora que le van a ser aplicadas sean objeto de transacción²⁷; solicitud que deberá de ir acompañada de aquellos «documentos necesarios para la identificación de los derechos y sanciones en cuestión»²⁸, como son el «avis d'imposition» o el «avis de mise en recouvrement», es decir, el aviso de imposición o de recaudación, respectivamente.

Recibida la solicitud, la Administración procederá a su examen, teniendo en cuenta para ello las circunstancias particulares del caso y la situación del contribuyente. Por lo que, en un plazo máximo de cuatro meses²⁹, la Administración valorará de manera discrecional³⁰ la situación del contribuyente en base a las circunstancias mencionadas, y otorgará o no una transacción³¹ de las cantidades debidas mediante una propuesta que notificará al contribuyente, y al que se le concederá un plazo de treinta días para que la acepte y firme, o para que, por el contrario, la rechace.

25 Así lo recoge la LPF en los diversos preceptos que componen su articulado. Tal es el caso del artículo 248 LPF en que se indica que «Las infracciones pueden ser objeto de transacciones antes del ejercicio de una acción judicial o, en las condiciones establecidas en el art. 249, antes de sentencia firme»; Así, en virtud de este artículo 249 LPF, primer párrafo, «en materia de contribuciones indirectas, después del ejercicio por la Administración o el Ministerio Público de una acción judicial, la Administración no puede transigir sino cuando la autoridad judicial lo admita», añadiendo su párrafo tercero que «una vez firme la sentencia, las sanciones fiscales sobre las que se han pronunciado los tribunales no pueden ser objeto de transacción». Por su parte, el art. 251 LPF recoge que «cuando una transacción devenga firme tras el cumplimiento de las obligaciones que prevea y la aprobación de la autoridad competente, no podrá entablarse o retomarse procedimiento contencioso alguno para cuestionar las sanciones que han sido objeto de transacción o los propios gravámenes», aportando además que «en el caso en que el contribuyente rechace la transacción propuesta por la Administración y litigue ulteriormente ante el tribunal competente, éste fijará el tipo de recargos o sanciones, así como la base del tributo».

26 Según el «Précis de Fiscalité», PF/LVII/3ºP/TS, 7754, «las solicitudes graciabiles revisten la forma de una simple carta. Deben ser individuales y estar firmadas por el contribuyente o su mandatario».

27 En los supuestos de condonación graciable, en la solicitud se instará a la Administración a que las cuotas tributarias, las sanciones tributarias y los intereses de demora que le van a ser aplicados sean objeto de una condonación total o parcial.

28 Dispone el «Précis de Fiscalité», PF/LVII/3ºP/TS, 7754, *in fine*, que «Además, estas solicitudes deben contener los documentos necesarios para la identificación de los derechos y sanciones en cuestión».

29 Si transcurridos esos cuatro meses desde que la Administración recibió la solicitud del contribuyente, sin que éste reciba una propuesta de aquella, el silencio administrativo será equivalente a una denegación, tal y como expresa el art. 2 del Decreto 2001-907, de 3 de octubre, en el que literalmente se señala que «[...] el plazo de vencimiento del cual el silencio de la autoridad administrativa equivale a una decisión desestimatoria se establece en cuatro meses, por lo que respecta a: [...] las solicitudes graciabiles mencionadas en el art. 247 LPF, tendentes a la condonación total o parcial de impuestos directos o de sanciones fiscales, o a una descarga de responsabilidad [...], multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden sean firmes» y a las «[...] tendentes a obtener, por vía de transacción, una atenuación de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden no sean firmes».

30 Participa de esta opinión ROSEMBUJ ERIMOVICH quien expresa que «no hace falta disimular que el término graciable implica la apreciación discrecional por parte de la autoridad administrativa de un poder denominado graciable». ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: *La transacción tributaria*. *op. cit.* Pág. 69, así como en «La transacción tributaria...». *op. cit.* Pág. 11.

31 O una condonación graciable de las cantidades debidas.

Así, en virtud de lo indicado, el acuerdo que se obtenga tendrá carácter vinculante para ambas partes al ser firmado y aprobado por la Administración, y en consecuencia, tendrá efecto de cosa juzgada, por lo que el contribuyente no podrá «*impugnar la liquidación practicada*», y la Administración, por su parte, no podrá «*aumentar la liquidación notificada ni tampoco lógicamente las sanciones*»³².

Por el contrario, en el supuesto de no alcanzarse un acuerdo, el contribuyente podrá interponer el correspondiente recurso ante la jurisdicción contenciosa, sin que ello implique la suspensión automática de la ejecución del acto administrativo de liquidación, ya que la misma deberá ser solicitada «*junto con el recurso administrativo y se mantiene hasta la primera decisión del tribunal jurisdiccional*»³³.

2.2. El arbitraje a través de comisiones mixtas como método para acercar posiciones en la reducción de conflictos tributarios

Junto a los métodos de resolución de conflictos tributarios a los que hemos hecho mención en el apartado anterior, coexisten además dentro del Ordenamiento Tributario Francés las Comisiones Departamentales mixtas, formadas por representantes tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente a través de instituciones corporativas; y cuyo objetivo primordial es el de arbitrar en aquellos conflictos que se pueden plantear entre la Administración y el contribuyente, para que con el acercamiento de sus posiciones se evite la vía jurisdiccional.

Procedamos por tanto a examinar sin ánimo exhaustivo, cómo están formadas y qué asuntos gestionan estas Comisiones Departamentales mixtas.

2.2.1. La Comisión Departamental de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios

El artículo 59 A de la LPF va a ser el encargado de regular la «*Commission Départementale des impôts directs et taxes sur la chiffre d'affaires*»³⁴, como una comisión paritaria formada por los siguientes miembros, a saber:

- Un Presidente, con voto de calidad en caso de empate, que normalmente será el Presidente del Tribunal Administrativo, «*Tribunal Administratif*», o del Tribunal Administrativo de Revisión o «*Court Administrative d'Appel*»;
- Dos funcionarios de la Dirección General de Impuestos que tengan como mínimo el grado de Inspector-Jefe;
- Y tres representantes de los contribuyentes afectados, en donde uno de ellos deberá ser titulado mercantil o «*Expert Comprable*», cuando se trate de cuestiones relativas a impuestos directos.

32 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45.

33 TOVILLAS MORÁN sigue afirmando que «la suspensión se obtiene de forma automática y queda condicionado su mantenimiento a la constitución de una garantía solicitada por el órgano de recaudación», que será el que «decide de forma discrecional si se exige una garantía», la cual «ha de cubrir, el principal más los intereses de demora». TOVILLAS MORÁN, J. M.ª: «Derechos y garantías...». op. cit. Pág. 15.

34 Para un análisis más detallado sobre la «*Commission Départementale des impôts directs et taxes sur la chiffre d'affaires*», Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45; o TOVILLAS MORÁN, J. M.ª: «Derechos y garantías...». op. cit. Pág. 17.

De este modo, nos encontramos ante un ordenamiento tributario que con el propósito de resolver aquellos conflictos que puedan generarse en materia tributaria, va a reproducir de forma análoga el esquema adoptado por la Administración Tributaria Estadounidense, tal y como tendremos oportunidad de ver más adelante, al permitir que el contribuyente pueda llegar a un acuerdo o «agreements» con los servicios de inspección tributaria que eviten, en la medida de lo posible, la vía judicial.

De entre sus funciones, posiblemente la principal sea la de efectuar valoraciones, normalmente de carácter consultivo, pero que son de gran ayuda a la hora de determinar la base imponible del impuesto toda vez que se inicie el procedimiento de investigación.

Respecto al procedimiento que se sigue en este tipo de Comisiones, podemos resumirlo de la manera que a continuación sigue:

En aquellos supuestos en lo que se produzca un desacuerdo entre la Administración y el contribuyente en materia de impuestos directos o impuestos sobre la cifra de negocios, el contribuyente será convocado con una antelación previa de al menos treinta días a la fecha en la que la Comisión se reúna, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito.

Durante ese plazo de treinta días otorgados al contribuyente, éste tendrá derecho a consultar en la Secretaría de la Comisión el informe administrativo, así como todos aquellos documentos en los que la Administración basa su postura.

Transcurridos los treinta días, la Comisión se reunirá con el firme propósito de que a través de esa reunión con las partes³⁵, y su actuación independiente e imparcial respecto de ellas, las posiciones de las partes se acerquen a través de mutuos asentimientos que ayuden a encontrar una solución a sus diferencias.

2.2.2. La Comisión Departamental de Conciliación

Por su parte, el artículo 59 B de la LPF va a regular la «*Commission Départementale des Conciliation*»³⁶, la cual estará formada por:

- Un Magistrado designado por el Ministro de Justicia, cuya función será la de actuar como Presidente;
- Cuatro representantes de la Administración;
- Un Notario;
- Y tres representantes de los contribuyentes afectados.

35 Reunión en la que el contribuyente puede estar representado o asistido ante la Comisión por una persona que él elija, un mandatario, o por sus asesores.

36 Para un análisis más detallado sobre la «*Commission Départementale des Conciliation*», Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45; o TOVILLAS MORÁN, J. M.: «Derechos y garantías...» op. cit. Pág. 18.

Su principal función será la de estimar la base imponible de los derechos de registro, «*droits d'enregistrement*», en aquellos supuestos en los que no exista acuerdo entre la Administración y el contribuyente; por lo que de ser así, y al igual que veíamos «*ad supra*», el contribuyente será convocado con una antelación previa de al menos treinta días a la fecha en la que la Comisión se reúna, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito, período durante el cual el contribuyente podrá consultar todo aquellos documentos en los que se fundamenta la Administración, así como el respectivo informe administrativo.

Transcurrido el plazo concedido, la Comisión se reunirá³⁷ con el con el objetivo de que se evite la vía contenciosa, a través del mutuo entendimiento en la resolución de conflictos tributarios.

2.2.3. El Comité Consultivo para la represión del abuso de derecho

Este «*Comité Consultatif pour la répression des abus de droit*»³⁸ está formado por un Consejero de Estado que actuará como Presidente, un Consejero del Tribunal de Casación, un Profesor de Facultad de Derecho y el Director General de Impuestos.

Su función primordial es la de determinar, como su nombre indica, si existe un abuso de derecho en los actos de liquidación que emite la Administración³⁹. Así, si dicho Comité considera que es aplicable al caso el abuso de derecho, corresponderá al contribuyente probar ante la autoridad judicial la inexistencia del abuso de derecho y viceversa, es decir, si no existe abuso del derecho la Administración será la encargada de probar ante la autoridad judicial que efectivamente existe.

3. Mecanismos consensuales de resolución de controversias en el ordenamiento tributario británico⁴⁰

Un análisis de las diferentes técnicas convencionales de resolución de controversias de naturaleza tributaria insertas en el ordenamiento británico, nos obliga a empezar el mismo reflexionando escuetamente sobre el tipo de relación que existe entre el contribuyente y la Administración Tributaria Británica⁴¹.

En virtud de lo anteriormente indicado, es preciso poner de manifiesto que el buen funcionamiento de este sistema tributario depende, en gran medida, de la voluntariedad y veracidad del contribuyente a la hora de presentar su

37 Reunión en la que el contribuyente puede estar representado o asistido ante la Comisión por una persona que él elija, un mandatario, o por sus asesores.

38 Para un análisis más detallado sobre la «*Comité Consultatif pour la répression des abus de droit*», Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45; TOVILLAS MORÁN, J. M.ª: «Derechos y garantías...» op. cit. Pág. 18.

39 Vendría a ser algo parecido a lo recogido en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario en los artículos 15 y 16 LGT, es decir, al conflicto en la aplicación de la norma tributaria y a la simulación, respectivamente.

40 El presente apartado ha sido elaborado a partir de la normativa y documentación tributaria que el «*Inland Revenue*» ofrece al contribuyente, y que puede ser consultado en la página Web <http://www.inlandrevenue.gov.uk/manuals/apmanual/>.

41 La Administración tributaria inglesa se encuentra integrada dentro del «*Treasury*», departamento que no sólo tiene competencias en materia de impuestos, sino que además es el encargado de presentar anualmente la «*Finance Acts*» o Ley de Presupuestos. Dentro del «*Treasury*», la gestión de impuestos especiales o derechos de aduanas le corresponde a «*The Board of Customs and Excise*», o bien a «*The Board of Inland Revenue*» si se trata de la gestión de los impuestos directos.

declaración tributaria; lo cual no es óbice para que la Administración Tributaria goce de ciertos poderes destinados a conseguir determinada información de aquellos contribuyentes que no cumplan de forma voluntaria con sus obligaciones tributarias.

Ante esta situación descrita, parece obvia la necesidad de llegar a una ecuanimidad⁴² que respete los derechos de los contribuyentes, de un lado, sin desprenderse la Administración de los poderes con los que se encuentra investida para llevar a cabo sus funciones, de otro.

Es la búsqueda de dicho equilibrio, lo que ha permitido que en las últimas décadas se hayan promulgado en Gran Bretaña una serie de normas que han permitido una reforma dentro de su ordenamiento tributario. Concretamente, nos estamos refiriendo, entre otras⁴³, a la «*Taxes Management Act*» de 1970⁴⁴ (en lo sucesivo, y siguiendo sus siglas en inglés, TMA) y la «*Taxpayer's Charter*»⁴⁵, o Declaración de los Derechos de los Contribuyentes.

De este modo, nos encontramos ante un ordenamiento tributario que con el propósito de resolver aquellos conflictos que puedan generarse en materia tributaria, va a reproducir de forma análoga el esquema adoptado por la Administración Tributaria Estadounidense, tal y como tendremos oportunidad de ver más adelante, al permitir que el contribuyente pueda llegar a un acuerdo o «*agreements*» con los servicios de inspección tributaria que eviten, en la medida de lo posible, la vía judicial.

3.1. Finalización de los procedimientos tributarios mediante *agreements*

Si centramos nuestra atención en la Sección 54, de la Parte V, del Capítulo 9 de la TMA, titulada «*Settling of appeals by agreement*», podemos observar como el ordenamiento tributario anglosajón va a articular una concreta técnica convencional de resolución de conflictos dentro de los procedimientos tributarios, al disponer la subsección primera que cuando el contribuyente exprese su intención de recurrir, y antes de que dicha reclamación sea resuelta por los tribunales, el inspector o cualquier otro funcionario autorizado del «*Board of Inland Revenue*» y la

42 En este sentido, se ha llegado a señalar que «al plantearse qué potestades administrativas era preciso reforzar surgió la preocupación por el contrapeso que las mismas habrían de requerir. Es decir, que se partía de una situación en la que los derechos del contribuyente gozaban de tales garantías que no era fácil para la Administración desplegar una lucha efectiva contra el fraude. Al tratar de equilibrar tal estado de cosas, procurando a las Agencias tributarias instrumentos jurídicos suficientes, se suscitó, de forma simultánea, el debate sobre los derechos que al contribuyente se habrían de reconocer». ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente...». *op. cit.* Pág. 91.

43 Entre éstas pueden incluirse la «*Acts Providing for individual taxes y la Customs and Excise Management Act*» de 1979.

44 Una versión actualizada de la «*Taxes Management Act*» de 1970 puede consultarse en <http://www.generalcommissioners.gov.uk/Documents/RulesLegislation/TMA1970ConsolidatedJan08.pdf>.

45 La «*Taxpayer's Charter*» va a pormenorizar los derechos de los contribuyentes en el desarrollo de los distintos procedimientos tributarios. En este sentido, ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S. afirman que «no se trata sino de un simple documento administrativo que sintetiza lo que el contribuyente puede esperar y exigir de la Administración en el desarrollo de los procedimientos destinados a la aplicación de los tributos. Y, sin embargo, no deja de tener un considerable significado emblemático como declaración de los principios a cuyo dictado aspira sujetarse la Administración en el desempeño de sus funciones propias». ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: *ult. op. et loc. cit.*

Para ANDRÉS AUCEJO, en cambio, «de su naturaleza se vislumbra el deseo de alcanzar una acción consensuada para resolver los conflictos que se susciten, buscando a tal fin un clima de colaboración entre los contribuyentes y el servicio de la administración tributaria a efectos de dirimir contiendas y no llegar a contenciosos siempre que ello se pueda evitar». ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. IEF. Madrid. 2008. Pág. 19.

parte apelante, podrán llegar a un «*agreement*»⁴⁶, por escrito o de otra índole⁴⁷, a través del cual el importe de la deuda tributaria, los intereses y sanciones deberán ser confirmados, modificados, o bien, anulados.

De esta forma, el acuerdo adoptado entre la Administración y el contribuyente tendrá la misma fuerza vinculante que una resolución que haya sido dictada por los «*Commissioners*»⁴⁸ en apelación; a no ser que, tal y como dispone la subsección segunda de la ya citada sección 54 TMA, dentro de los treinta días siguientes a la fecha del acuerdo, el recurrente comunique por escrito al inspector o a cualquier otro funcionario competente de que desea renunciar a dicho acuerdo.

Y es que el ordenamiento tributario británico va a reconocer al contribuyente en la subsección cuarta de esta sección 54 TMA, la posibilidad de que retire el recurso que ha presentado contra el «*Board of Inland Revenue*» cuando así lo estime oportuno. Para ello, el contribuyente deberá comunicar por escrito o verbalmente al inspector o funcionario competente su intención de no continuar con el recurso, para que éste último decida si acepta o no la retirada del mismo.

En el supuesto de que sea aceptada, se considerará que existe un acuerdo entre el contribuyente y el inspector, por lo que el contenido del acuerdo se mantendrá inalterado.

Ahora bien, si tras haber transcurrido el plazo de treinta días desde la entrega de la comunicación de retirada del recurso el inspector o funcionario competente no le comunica por escrito al contribuyente su desacuerdo con la retirada del mismo, se considerará que Administración no está dispuesta a admitir su renuncia, o lo que es lo mismo, que las partes no han llegado a un acuerdo, por lo que el proceso seguirá su curso.

3.2. *Agreements* en materia de sanciones

La utilización por parte de la Administración Tributaria de técnicas convencionales no son una característica consustancial e intrínseca del procedimiento inspector británico, sino que su reflejo se extiende de igual manera al ámbito del procedimiento sancionador.

46 Sobre este particular, VASTA viene a resaltar cómo ante los «*agreement*» que tienen por objeto la determinación de la deuda tributaria, la Administración Tributaria inglesa deja a un lado las limitaciones que posee a la hora de celebrar un pacto con los contribuyentes. VASTA, A.: «L'agreement tributario in Gran Bretagna». *Revista di Diritto Tributario*. Núm. 10. 1995. Págs. 876 a 884.

Para CERIONI, éste «*agreement*» no es un contrato, sino que más bien es un acuerdo de voluntades cuyos efectos se encuentran regulados por ley. CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*. Università degli Studi di Bologna. Bologna. 2000. Pág. 14.

47 A tenor de la subsección tercera de esta sección 54 del TMA, cuando el acuerdo no se realiza por escrito, las disposiciones anteriores no serán de aplicación a menos que los términos del acuerdo se hayan confirmado mediante una comunicación escrita entregada por el inspector al contribuyente o viceversa. De igual manera, las previsiones realizadas en el acuerdo en relación a la fecha de su eficacia, deben ser entendidas en referencia a la fecha de entrega de dicho aviso de confirmación.

48 Existe la posibilidad de que el contribuyente pueda interponer un recurso contra los actos dictados por el «*Board of Inland Revenue*», bien ante los «*Commissioners for the Special Purposes of the Income Tax*», o bien ante los «*Commissioners for the General Purposes of the Income Tax*». Mientras que estos últimos, comúnmente conocidos como «*General Commissioners*» se encargan de resolver aquellos recursos que se interpongan contra los actos de liquidación, imposición de sanción o contra todos aquellos actos que no reconozcan beneficios fiscales; los primeros, denominados «*Special Commissioners*», serán los encargados de resolver aquellos recursos que se interpongan por casos de «*Evasión Tax, Petroleum Revenue Tax, Stamp Duties e Inheritance Tax*».

Además, el contribuyente tendrá derecho a «grabar la entrevista que tenga con un funcionario del área de revisiones, apelaciones o recaudaciones», pero para poder llevarlo a cabo, será necesario que lo notifique por escrito al IRS con una antelación mínima de diez días a la fecha de la cita.

Dentro del contexto descrito, el inspector del «Board of Inland Revenue» tendrá la potestad, no sólo de imponer, junto al pago de intereses de demora y recargos, una serie de sanciones como consecuencia de la constatación de una conducta negligente o fraudulenta del contribuyente; sino que además podrá, de manera previa o ulterior a la resolución judicial, exigir el pago de las mismas mediante el procedimiento formal establecido al efecto, anular el importe de los intereses y las sanciones, e incluso reducirlas⁴⁹ en virtud de un acuerdo con el contribuyente que eluda los perjuicios que puedan ocasionar a ambas partes el procedimiento formal de imposición de sanciones.

En este sentido, el «agreement» al que pueden llegar favorecerá a ambas partes, ya que el contribuyente recibirá *«un trato más favorable que si hubiera seguido el procedimiento normal de exigencia del pago en vía contenciosa»*, y por su parte, el «Board of Inland Revenue» *«se ahorra el trámite de tener que acudir a los Tribunales de Justicia para poder hacer efectivo el pago de la deuda evitando, de este modo, demoras en el cobro efectivo de la misma»*⁵⁰.

Para poder llegar a este acuerdo, será necesario que el contribuyente, antes de que se inicie el procedimiento formal de imposición de sanciones, remita una oferta al «Board of Inland Revenue» que comprenda la cantidad íntegra de la deuda tributaria, los intereses y la sanción.

En base a la oferta realizada, el «Board of Inland Revenue» podrá aceptarla o rechazarla, tras haber tenido en cuenta, fundamentalmente, la cantidad defraudada, su gravedad, la cooperación del contribuyente, y el hecho de que la regularización tributaria haya venido a instancia de oficio o haya surgido por iniciativa propia del contribuyente.

Así, en el supuesto de que el «Board of Inland Revenue» decida aceptar la oferta, dicha aceptación otorgará al «agreement» la misma fuerza vinculante como si de un contrato se tratara, por lo que en el supuesto de incumplimiento de la obligación de pago o demora del mismo, la Administración Tributaria podrá exigir al contribuyente el cumplimiento de la sanción que fue impuesta, reiniciar nuevamente negociaciones, e incluso podrá optar por anular el acuerdo.

Por el contrario, si el «Board of Inland Revenue» rechaza la oferta inicial realizada por el contribuyente, éste último estará obligado al pago íntegro de la deuda tributaria junto a los intereses, recargos y sanciones que le correspondan satisfacer; o bien, podrá interponer el correspondiente recurso ante los «Commissioners».

49 Concretamente, la Sección 102, Parte X, Capítulo 9 de la TMA recoge literalmente que «the Board may in their discretion mitigate any penalty, or stay or compound any proceedings for a penalty, and may also, after judgment, further mitigate or entirely remit the penalty».

50 CASANELLAS CHUECOS, M. y OLAY DE PAZ, M.: «La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido». *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 2003. Pág. 45.

4. Procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ordenamiento tributario estadounidense⁵¹

Las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del ordenamiento federal americano están asentadas sobre la base de las llamadas «*Alternative Dispute Resolution*»⁵² (en lo sucesivo ADR), las cuales constituyen un conjunto de procedimientos que buscan, no sólo dar rapidez y eficacia⁵³ a las controversias de carácter tributario por medio de una resolución consensuada, sino además ofrecer al contribuyente la oportunidad de alcanzar un acuerdo deseable, así como reducir con ello la lentitud, complejidad y coste económico⁵⁴ que supone optar por la vía judicial, a la que se podrá acceder en cualquier momento del procedimiento.

El cuadro que a continuación esbozaremos en la exposición de este apartado, pretende contemplar la aplicación de aquellas técnicas mediante las cuales el contribuyente puede llegar a un acuerdo con el «*Internal Revenue Service*» (Servicio de Impuestos Internos, en adelante IRS), agencia administrativa integrada dentro del Departamento del Tesoro, «*Department of Treasury*», cuya misión es la de «*proveer a los contribuyentes de los Estados Unidos de América un servicio de alta calidad, que les ayude a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias, aplicando las leyes tributarias de manera íntegra y justa para todos*»⁵⁵.

51 El presente apartado ha sido elaborado a partir de la normativa tributaria estadounidense, así como de la numerosa documentación que el «*Internal Revenue Service*» ofrece al contribuyente, y que puede ser consultada en la página Web <http://www.irs.gov>.

52 SERRANO ANTÓN las define como «un conjunto de procedimientos que sirven como alternativa a los procedimientos administrativos ordinarios de resolución de litigios, en los que generalmente, aunque no siempre, interviene un tercero neutral que ayuda o facilita la resolución del conflicto». SERRANO ANTÓN, F.: «La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos». *Crónica Tributaria*. Núm. 78. 1996. Pág. 92. Para un estudio pormenorizado vid. DELGADO PIQUERAS, F.: «La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas». *Revista de Administración Pública*. Núm. 2. 1993. Págs. 557 y ss.

53 En este punto, DELGADO PIQUERAS destaca que son «un instrumento de respuesta rápida y eficaz a los problemas sociales, menos gravosas y lenta que los tribunales». DELGADO PIQUERAS, F.: «La Administrative Dispute Resolution Act...». *op. cit.* Págs. 562 y 563. De forma similar, SERRANO ANTÓN, F.: «La terminación convencional...». *op. cit.* Págs. 90 y 91.

54 Para ROZAS VALDÉS, en el ordenamiento americano «la vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta [...] como consecuencia del principio general de condena en costas que se extiende tanto a la cobertura de los gastos de defensa como a los costes judiciales». ROZAS VALDÉS, J. A.: «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano». *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 64. 2004. Pág. 57.

55 Misión que recoge expresamente el margen de la «*Publication 1 SP*» dedicada a «*Your Rights as a Taxpayer*», en la que se acopian y explican en la primera parte de esta publicación algunos de los derechos más importantes del contribuyente americano, como son: I. Protección de sus Derechos; II. Privacidad y Confidencialidad; III. Servicio Profesional y Cortés; IV. Representación; V. Solamente pague la cantidad de impuestos correcta; VI. Ayuda con problemas tributarios sin resolver; VII. Revisión de la Oficina de Apelaciones y Revisiones Judiciales; VIII. Condonación de ciertas multas e intereses. En la segunda parte de esta publicación se explican los procesos de revisión, apelación, recaudación y reembolso. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «*Your Rights as a Taxpayer*». *Publication 1 SP*. Rev. May 2005. Catalog Number 64731W. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf>.

Para ANDRÉS AUCEJO, de la lectura de la Carta de los Derechos del Contribuyente americano «se vislumbra el deseo de alcanzar una acción consensuada para resolver los conflictos que se susciten, buscando a tal fin un clima de colaboración entre los contribuyentes y el servicio de la administración tributaria a efectos de dirimir contiendas y no llegar a contenciosos siempre que ello se pueda evitar». ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa ... op. cit.* Pág. 19.

4.1. Entrevista con el contribuyente

Con la finalidad de cumplir la misión que *ad supra* mencionábamos, el IRS iniciará un procedimiento de revisión⁵⁶ a través de una selección previa de aquellas declaraciones de impuestos que puedan contener cantidades incorrectas.

Este proceso de selección o identificación de declaraciones puede llevarse a cabo, bien a través de programas informáticos, denominados «*Discriminant Inventory Function System*» (o por su acrónimo en inglés DIF), en virtud de los cuales se cataloga y barema a los contribuyentes en razón a la información contenida en declaraciones, estudios de revisiones realizadas en el pasado o en ciertas áreas identificadas en proyectos de cumplimiento tributario; o bien, la selección puede llevarse a cabo mediante información extraída de fuentes externas como periódicos, registros públicos o individuales, etc., en donde si se comprueba que la información contenida en estos medios es cierta y fiable, puede ser usada para seleccionar la declaración para su revisión.

Una vez realizada la selección, y comprobado por el IRS que la declaración de impuestos posee cantidades incorrectas, se procederá a, o bien enviar al contribuyente una carta en la que, además de indicarle las razones por las cuales el IRS considera que debe realizar un cambio en su declaración, se le solicitará información adicional que permita cotejar o completar la información reflejada en la declaración; o por el contrario, se le notificará de que se llevará a cabo una revisión de su declaración a través de una entrevista personal.

A aquella solicitud realizada por correo, el contribuyente podrá optar por pedir una entrevista personal con el funcionario encargado de la revisión, o podrá responder a la misma por correo proveyendo al IRS de la información solicitada o aportando una explicación. En base a esta segunda opción, el IRS podrá estar de acuerdo o no con el contribuyente, debiendo explicar en caso de desacuerdo las razones por las cuales se llevaría cabo el cambio en la declaración.

Si por el contrario, se le notifica al contribuyente que se va a llevar a cabo una revisión a través de una entrevista personal, o si como veíamos en el anterior párrafo, es el propio contribuyente el que solicita dicha entrevista, éste tendrá el derecho de pedir que la misma se realice en un lugar y a una hora conveniente para ambas partes, por lo que las revisiones no realizadas por correo podrán tener lugar en el domicilio o en el trabajo del contribuyente, en la oficina de su abogado, contable o agente, o en una oficina del IRS.

Durante la revisión, el contribuyente puede representarse a sí mismo, o puede tener derecho a un representante⁵⁷ o cualquier otra/s persona/s que apoyen su posición, siempre que sean personas cualificadas para ejercer ante

56 Dentro de la *Publication 556* se describen las normas y procedimientos que el IRS sigue en las revisiones, los derechos de apelación de los contribuyentes tanto dentro del IRS como en el sistema de Tribunales Federales, y cómo presentar una reclamación de reembolso de impuestos ya pagados. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns, Appeal Rights, and Claims for Refund». *Publication 556*. Rev. May 2008. Catalog Numbre 15104N. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>.

57 La representación constituye un derecho del contribuyente recogido en la «*Declaration of Taxpayer Rights*», concretamente en la sección IV, que bajo el título «*Representation*» se recoge este concreto derecho al señalar que «usted tiene derecho a representarse a sí mismo o con la debida autorización escrita, a que otra persona lo represente. Su representante deberá ser una persona que tenga permiso para representarlo ante el IRS, tal como un abogado, contador público autorizado o agente registrado». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Rights as...». *op. cit.* Señalar que si el contribuyente desea que su representante le represente sin estar él presente, deberá aportar al IRS un poder notarial debidamente cumplimentado antes de que el representante pueda recibir o examinar la información confidencial. Este poder notarial se llevará a cabo a través del Formulario 2448 denominado «*Power of Attorney and Declaration of Representatives*», o cualquier otro poder notarial debidamente escrito o una autorización para este propósito. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

el IRS, como pueden serlo un abogado, un contador público certificado, o una persona registrada para ejercer ante el IRS. Además, el contribuyente tendrá derecho a «*grabar la entrevista que tenga con un funcionario del área de revisiones, apelaciones o recaudaciones*»⁵⁸, pero para poder llevarlo a cabo, será necesario que lo notifique por escrito al IRS con una antelación mínima de diez días a la fecha de la cita.

Si tras realizar la revisión el examinador propone de forma justificada cambios en la declaración de impuestos del contribuyente, éste último podrá estar de acuerdo con dichos cambios, por lo que firmará el acuerdo y se procederá al pago del impuesto adicional que quizá deba, más los intereses de demora.

No obstante, en el supuesto de que el contribuyente no esté de acuerdo con alguna o con todas las determinaciones propuestas por el IRS, podrá explicar su posición al supervisor de la persona que emitió la determinación, solicitándole una reunión, si la revisión ha sido realizada en una Oficina del IRS; o por conferencia telefónica, si la revisión no tuvo lugar en la Oficina del IRS, sino que se llevó a cabo en el domicilio o en el trabajo del contribuyente, o en la oficina de su abogado, contable o agente.

Si de esta reunión mantenida con el supervisor ambas partes alcanzan un acuerdo, se cerrará el caso. Pero si el contribuyente todavía está en desacuerdo con las determinaciones propuestas por el IRS tras la reunión o conferencia con el supervisor, se procederá a redactar un informe en el que se explicará tanto la posición mantenida por el contribuyente como la del IRS.

A las pocas semanas de haberse celebrado la entrevista con el funcionario del área de revisiones o la reunión con el supervisor del mismo, el contribuyente recibirá en su domicilio una carta, conocida como la carta de los treinta días, «*30-day letter*»⁵⁹, en la que junto a la notificación de su derecho a apelar los cambios propuestos por el IRS en los treinta días siguientes a la recepción de ésta, se le acompaña una copia del informe de revisión en la que el funcionario encargado de la revisión o su supervisor explican la propuesta cambiada, un formulario de acuerdo o renuncia y una copia de la *Publication 5* que bajo el título «*sus derechos de apelación y cómo preparar una reclamación si usted no está de acuerdo*»⁶⁰, se condensan, como indica la denominación de la publicación del IRS, los múltiples derechos de apelación con los que cuenta el contribuyente, así como las distintas posibilidades que tiene éste para resolver sus diferencias cuando no está de acuerdo con una actuación del IRS.

Recibida la carta de los treinta días, por lo general, al contribuyente se le abrirá una vía tripartita que le permitirá optar entre una de las siguientes opciones:

En primer lugar, dentro del plazo de los treinta días desde que recibió la carta, podrá comunicarle al IRS que está de acuerdo con los cambios propuestos mediante la devolución del formulario de acuerdo firmado por el contribuyente, y procediendo al pago de la cantidad que deba más intereses de demora. Es necesario mencionar, aunque sea someramente, que en el supuesto de que el contribuyente no puede pagar la cantidad total que debe, podrá solicitar al IRS el pago fraccionado mensual, solicitud ésta que deberá ser aprobada por el IRS. No obstante,

58 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «Your Rights as...». *op. cit.* De igual manera, DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «Examination of Returns...». *op. cit.*

59 Carta que en nuestro ordenamiento tributario sería comparable a la propuesta de liquidación que contiene un acta con acuerdo.

60 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest If You Don't Agree». *Publication 5*. Rev. 06-2005. Catalog Number 39269Z. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf>.

el IRS recomienda al contribuyente que considere «*otras alternativas menos costosas, tales como un préstamo bancario*»⁶¹.

La segunda vía por la que el contribuyente puede optar, es comunicarle al IRS dentro del plazo de los treinta días desde que recibió la carta, que va a ejercer su derecho a apelar su caso ante la Oficina de Apelaciones, «*Appeal Office*», del IRS.

Y por último, el contribuyente puede simplemente no hacer nada, por lo que si no responde a la «*30-day letter*» con una de las soluciones *ad supra* expuestas, o si más adelante no llega a un acuerdo con la «*Appeal Office*», el IRS enviará una nueva carta al contribuyente conocida como aviso de deficiencia, «*notice of deficiency*», o carta de los noventa días, «*90-day letter*», en virtud de la cual se le concede al contribuyente un plazo de noventa días desde la fecha de su recepción, ciento cincuenta días si se encuentra fuera de los Estados Unidos, para que presente una reclamación vía jurisdiccional ante el Tribunal Tributario o «*United States Tax Court*».

4.2. Fase de mediación

Si en fase de negociaciones administrativas no se alcanza un acuerdo, el contribuyente puede someter la cuestión a un tercero que actúe como mediador, quién a través de su intervención independiente e imparcial, le ayudará a encontrar una solución al gran número de conflictos que surgen, o pueden surgir, como consecuencia de una inspección o auditoria, de una oferta de compromiso, del perjuicio que pueda producirse por el reintegro de un fideicomiso, o por otro tipo de acciones, siempre y cuando éstas últimas no sean supuestos en los que no hay un precedente legal, hay un conflicto de fallos judiciales entre jurisdicciones, sean asuntos pertenecientes al Programa de Especialización Industrial, o se traten de cuestiones constitucionales.

Es lo que en el ordenamiento tributario estadounidense se denomina la «*Fast Track Mediation*» (en adelante FTM), o Vía Rápida de Mediación, regulada en la «*Publication 3605*»⁶² con el objetivo principal de ayudar a que el contribuyente resuelva las disputas que hayan surgido ante el IRS, por lo que para ello, el mediador será el encargado de facilitar la comunicación entre el contribuyente y el IRS, trabajando con ambas partes para recabar toda la información necesaria, incluidas las cuestiones involucradas y las posturas de las partes, para así comprender la naturaleza de la disputa para intentar solventarla.

Este procedimiento de FTM se inicia a instancia de parte del contribuyente, quien al no estar de acuerdo en alguno o en todos los extremos de la comprobación, solicitará una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones. Si tras esta reunión no se alcanza un acuerdo, ambas partes firman un formulario denominado acuerdo de mediación, «*Agreement to Mediate*», en virtud del cual se le va a asignar al caso un miembro de la «*Appeals Office*» instruido en técnicas de mediación.

Transcurrida una semana desde la fecha en la que se firmó el acuerdo de mediación, el mediador asignado se pondrá en contacto con el contribuyente para explicarle brevemente el iter procedimental a seguir. Generalmente,

61 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Examination of Retruns...*», *op. cit.*

62 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Fast Track Mediation*», *Publication 3605*. Rev. 09-2002. Catalog Number 29749Q. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf>. De forma casi similar, DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Examination of Retruns...*», *op. cit.*

es en esta primera toma de contacto, donde quedará fijado el día y el lugar dónde se celebrará la reunión o sesión de mediación.

Ni qué decir tiene, que para que la sesión de mediación sea fructífera, es necesario que estén presentes aquellas partes que tienen la autoridad de tomar decisiones, es decir, deberán personarse en esta sesión tanto el funcionario competente del IRS como el contribuyente, quién a su vez puede representarse a sí mismo en la sesión de mediación, o bien otra persona puede actuar en su nombre como su representante siempre que disponga de la adecuada autorización o poder notarial para actuar y para recibir información confidencial del contribuyente⁶³.

Con el propósito de ayudar a ambas partes a llegar a una solución mutuamente satisfactoria que sea conforme a la ley aplicable, el mediador puede dirigir encuentros tanto con cada una de las partes por separado, así como reuniones conjuntas con el contribuyente y el representante del IRS. Reuniones de mediación en las que el contribuyente puede retirarse en cualquier momento, y en las que aún quedando cualquier asunto sin resolver, el contribuyente mantendría intacto todos los derechos para recurrir⁶⁴.

Para concluir, cabe destacar entre las ventajas que ofrece la FTM, que se trata de un proceso rápido de solución de controversias, en el que existe un mediador entrenado a tal fin, el cual no impone en ningún momento una solución a las partes, sino que por el contrario, busca que se alcance el consenso en un lugar neutral para ambas. Además de lo señalado, no será necesario rellenar un escrito de propuesta para solicitar esta FTM, como ocurre en el proceso de alegaciones, tal y como tendremos oportunidad de ver a continuación.

4.3. Fase de apelaciones

Dentro de la ya mencionada «*Declaration of Taxpayer Rights*», y concretamente en su apartado VII, titulado «*Appeals and Judicial Review*», se recoge el derecho del contribuyente a realizar apelaciones, al señalar explícitamente que «*si usted no está de acuerdo con la cantidad de impuesto que adeuda o con ciertas acciones de recaudación que llevamos a cabo, usted tiene derecho a solicitar a la Oficina de Apelaciones que revise su caso*»⁶⁵.

Este derecho de apelación encuentra su desarrollo en la también ya reseñada «*Publication 5*» del IRS, que bajo el título «*Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree*», se acopian las indicaciones de cómo un contribuyente puede apelar la mayoría⁶⁶ de sus casos tributarios ante su Ofical Local de Apelaciones, «*Local Appeals Office*», si no está de acuerdo con las determinaciones o cambios que ha realizado el funcionario del área de revisiones del IRS, ya que como indica dicha publicación, la «*Appeals Office puede resolver la mayoría de las*

63 Recordemos que para tal finalidad debe emplearse el Modelo 2848, «*Power of Attorney and Declaration of Representative*». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Fast Track Mediation*». *op. cit.* De igual manera, DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Examination of Retruns...*». *op. cit.*

64 Tal y como viene recogido en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Your Appeal Rights...*». *op. cit.*

65 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «*Your Rights as...*». *op. cit.*

66 Hacemos esta matización porque aunque un contribuyente no esté de acuerdo, la «*Appeals Office*» no va a considerar aquellas razones que no están dentro del alcance de las leyes tributarias, y para ello pone como ejemplo los motivos morales, religiosos, políticos, constitucionales, de conciencia, o similares a estos. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Your Appeal Rights...*». *op. cit.*

Este procedimiento de FTM se inicia a instancia de parte del contribuyente, quien al no estar de acuerdo en alguno o en todos los extremos de la comprobación, solicitará una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones. Si tras esta reunión no se alcanza un acuerdo, ambas partes firman un formulario denominado acuerdo de mediación, «Agreement to Mediate»

diferencias o desacuerdos sin necesidad de recurrir en la pérdida de tiempo y gastos que conlleva ir a juicios ante los tribunales»⁶⁷.

Este procedimiento de apelación o revisión se inicia mediante el envío, por parte del contribuyente insatisfecho con los cambios realizados a su declaración de impuestos, de una solicitud en la que se requiere una conferencia de apelación con un funcionario de la «*Appeals Office*» para que revise su caso. Es además posible, que a dicha solicitud se le acompañe, o de una solicitud para una «*Small Case Request*»⁶⁸ si la cantidad total para cualquier periodo impositivo no es mayor a veinticinco mil dólares americanos (25,000 \$), o de propuesta formal por escrito⁶⁹, la cual deberá de incluir:

- el nombre y apellidos del contribuyente, así como un número telefónico de contacto,
- un documento en el que se afirme que el contribuyente desea apelar las determinaciones del IRS ante la «*Appeals Office*»,
- una copia de la carta donde se muestran los cambios propuestos por el IRS y con los que el contribuyente no está de acuerdo,
- los fundamentos de hecho y de derecho en los que el contribuyente apoya su posición, y
- la firma del contribuyente junto con la afirmación, bajo pena de perjurio, de que la propuesta es verdadera; afirmación que se realizará como a continuación sigue: «*bajo pena de perjurio, declaro que he examinado los hechos declarados en esta propuesta, incluyendo los documentos que la acompañan si los hubiera, y que al mejor de mi conocimiento y entendimiento, son verdaderos, correctos y completos*»⁷⁰.

67 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights...». *op. cit.*

68 Para solicitar una «*Small Case Request*», el contribuyente deberá de enviar una carta solicitando la consideración de apelaciones, indicando los cambios con los que no está de acuerdo, y las razones por las cuales no está de acuerdo. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

69 El contribuyente deberá presentar una propuesta por escrito en todos aquellos casos relacionados con los planes para empleados, organizaciones exentas, sociedades y corporaciones S, y en todos los demás casos en los que el contribuyente no los considere como «*Small Case Request*». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

70 Concretamente, la *Publication 5* señala que: «under the penalties of perjury, I declare that I examined the facts stated in this protest, including any accompanying documents, and, to the best of my knowledge and belief, they are correct, and complete». No obstante, si el representante es el que prepara y firma la propuesta, será éste el que debe sustituir el texto señalado *ad supra* por una declaración que afirme que es el representante el que presenta la propuesta y los documentos que le acompañan, debiéndose hacer extensible la afirmación al hecho de si tiene o no conocimiento personal de los hechos declarados en la propuesta y que los documentos que la acompañan son verdaderos y correctos. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights...». *op. cit.*

Recibida la solicitud, el personal de la «*Appeal Office*» acordará una cita con el contribuyente en un lugar y hora conveniente a ambas partes para discutir en la misma, todas las controversias con las que el contribuyente no está de acuerdo; y así, intentar llegar a un acuerdo en alguno o en todos los extremos de la comprobación que dio origen a la disconformidad.

Estas citas con el personal de la Oficina de Apelaciones se suelen realizar de manera informal, ya que dicho encuentro puede llevarse a cabo o por correspondencia, por vía telefónica o por medio de una reunión personal; citas en las que en principio no es necesario que el contribuyente vaya acompañado de un representante, ya que como apuntábamos anteriormente cuando hacíamos mención a la entrevista con el contribuyente, éste tiene derecho a representarse a sí mismo durante su conferencia de apelación. No obstante, y como ya tuvimos oportunidad de apreciar, si el contribuyente lo desea puede estar asistido por un representante o a cualquier otra/s persona/s que apoyen su posición, siempre que sean personas cualificadas para ejercer ante el IRS, cumpliendo este requisito un abogado, un contador público certificado o una persona registrada para ejercer ante el IRS⁷¹.

Cabe además precisar al respecto, que es importante que cuando se solicite una cita de apelación, tanto el contribuyente como su representante prevean a la «*Appeals Office*» de toda la información que le sea posible, ya que eso ayudará a que su apelación se procese con mayor celeridad, lo que a su vez traerá como consecuencia un ahorro de tiempo y dinero al contribuyente.

En virtud de lo aseverado hasta el momento, se desprende que nos encontramos ante una oficina administrativa dependiente del IRS destinada a recibir aquellas apelaciones que el contribuyente realiza cuando no está de acuerdo con las determinaciones realizadas por aquella; no obstante, pese a estar inserta dentro del mismo órgano administrativo, la «*Appeals Office*» es un oficina totalmente independiente y separada de aquella Oficina del IRS que tomó la decisión con la que el contribuyente está en desacuerdo⁷².

Por último, es importante recordar que si el contribuyente y la «*Appeals Office*» no logran un acuerdo en alguno o en todos los asuntos después de su conferencia de apelación, o si por el contrario, el contribuyente no desea apelar su caso, éste último, y siempre que se cumplan determinados requisitos procesales y jurisdiccionales⁷³, podrá plantear su caso al «*United States Tax Court*» (Tribunal Tributario Federal de los Estados Unidos), al «*United States Court of Federal Claims*» (Tribunal Federal de Reclamaciones de los Estados Unidos), o al «*United States District*

71 La representación constituye un derecho del contribuyente recogido en la «*Declaration of Taxpayer Rights*», concretamente en la sección IV, que bajo el título «*Representation*» se recoge este concreto derecho al señalar que «usted tiene derecho a representarse a sí mismo o con la debida autorización escrita, a que otra persona lo represente. Su representante deberá ser una persona que tenga permiso para representarlo ante el IRS, tal como un abogado, contador público autorizado o agente registrado». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Rights as...». *op. cit.*

Señalar que si el contribuyente desea que su representante le represente sin estar él delante, deberá presentar al IRS un poder notarial debidamente cumplimentado antes de que el representante pueda recibir o examinar la información confidencial. Este poder notarial se llevará a cabo a través del Formulario 2448 denominado «*Power of Attorney and Declaration of Representative*», o cualquier otro poder notarial debidamente escrito o una autorización para este propósito. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

72 Así lo recoge la *Publication 5* al matizar expresamente que «the Appeals Office is separate from (and independent of) the IRS Office taking the action you disagree with». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights...». *op. cit.* Afirmación de la que también se hace eco la DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

73 Tanto el funcionamiento de los diferentes Tribunales, sus competencias, así como los distintos requisitos procesales y jurisdiccionales, pueden consultarse en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights...». *op. cit.*; o en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

Court» (Tribunal de Distrito Federal de los Estados Unidos), todos ellos cuerpos judiciales independientes y sin ninguna conexión con el IRS.

4.4. Servicio del Defensor del Contribuyente

El «*Taxpayer Advocate Service*»⁷⁴, o Servicio del Defensor del Contribuyente (TAS en adelante) se constituye, bajo la dirección del Defensor Nacional del Contribuyente, «*Nacional Taxpayer Advocate*», como una organización independiente dentro del propio IRS, existiendo en cada Estado al menos un «*Local Taxpayer Advocate*», o Defensor Local del Contribuyente, el cual contará con su propia oficina, o en su defecto, trabajará en las Oficinas de Resolución de Conflictos, «*Problem Resolution Office*», del IRS.

Esta independencia del TAS respecto del IRS se hace latente en dos niveles: en primer lugar, al exigirse mediante Ley que cada oficina del TAS asegure y mantenga los medios de comunicación independientes de otras oficinas del IRS, por lo que cada oficina tendrá un teléfono, un fax y una dirección postal separada del IRS; pero en segundo lugar, se establece la obligación de mantener la discreción de no divulgar al IRS ninguna de la información que el contribuyente le haya proporcionado, ni siquiera comunicar al IRS que el contribuyente se ha comunicado con ellos.

Entre las funciones que tiene asumido el TAS, encontramos las de satisfacer las necesidades de los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, así como de ayudarles a resolver de forma gratuita todos aquellos problemas que tengan con el IRS; funciones que llevará a cabo de la siguiente manera:

- tramitando de manera inmediata e imparcial los problemas de los contribuyentes que no hayan sido resueltos por las vías normales del IRS;
- identificando y presentando al IRS aquellos asuntos que afectan a los derechos de los contribuyentes, aumentan la carga tributaria o crean problemas para los contribuyentes; o
- recomendando al Congreso cambios administrativos y legislativos a través del Informe Anual del Defensor Nacional del Contribuyente, «*Nacional Taxpayer Advocate's Annual Report*».

El procedimiento de ayuda del TAS se inicia en aquellos casos en los que el contribuyente ha intentado resolver un problema con el IRS y todavía sigue sufriendo una demora de más de 30 días para la resolución de su caso tributario, si no recibe respuesta en la fecha prometida, o si está sufriendo un perjuicio económico tal por parte del IRS que le impida satisfacer necesidades tales como vivienda, transporte o alimentación. En estos casos, el contribuyente puede solicitar la ayuda del TAS, ya que dicha organización está pensada para ser «*su voz frente al IRS*»⁷⁵.

74 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. «Taxpayer Advocate Service». *Publication 1546*. Rev. 12-2008. Catalog Number 132665. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1546.pdf>. Para una información más actualizada de este servicio, puede consultarse la página del «*Taxpayer Advocate Service*» en el portal del IRS, concretamente en <http://www.irs.gov/advocate>.

75 Concretamente, en la primera página de la *Publication 1546* podemos observar como reza de manera textual y en mayúsculas el lema «YOUR VOICE AT THE IRS». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. «Taxpayer Advocate Service». *op. cit.*

El contribuyente puede realizar la solicitud bien por teléfono, o bien mediante la presentación por fax o por correo, en una de las oficinas del «*Local Taxpayer Advocate*» más cercanas al domicilio del contribuyente, del formulario 911 sobre «*Solicitud de Ayuda al Contribuyente*»⁷⁶, en el que deberá de proporcionarse la siguiente información:

- nombre, dirección, número de seguro social o número de identificación del funcionario del IRS,
- número de teléfono del contribuyente, así como una indicación de cuáles son las mejores horas para poder ponerse en contacto con él,
- tipo de declaración tributaria y periodo impositivo implicado, y
- descripción del problema, soluciones previas por las que ha optado y si lo conoce, oficina u oficinas con las que se comunicó.

Entre las funciones que tiene asumido el TAS, encontramos las de satisfacer las necesidades de los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, así como de ayudarles a resolver de forma gratuita todos aquellos problemas que tengan con el IRS.

Una vez recibido el formulario 911, al contribuyente le será asignado un «*Taxpayer Advocate*» quien escuchará su punto de vista, y trabajará conjuntamente con él de manera imparcial e independiente para satisfacer sus preocupaciones, y seguirá su caso hasta la conclusión del mismo, a través del ofrecimiento de plazos para tomar decisiones, informando sobre el progreso del mismo, y aconsejando al contribuyente cómo evitar futuros problemas tributarios.

Para finalizar este apartado, creemos necesario reproducir las palabras manifestadas por el «*Nacional Taxpayer Advocate*», para quien «*el trabajo de un empleado del Servicio del Defensor del Contribuyente no termina hasta que él cierra un caso particular*», ya que «*los empleados del Servicio del Defensor del Contribuyente tienen, como parte de la descripción de sus funciones que aparecen en el estatuto, la responsabilidad de pensar sistemáticamente sobre su caso*»⁷⁷.

5. Bibliografía

- › ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. IEF. Madrid. 2008.
- › CASANELLAS CHUECOS, M. y OLAY DE PAZ, M.: «La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido». *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 2003.

⁷⁶ Conocido como «Request for Taxpayer Advocate Assistance (and Application for Taxpayer Assistance Order)». Para una completa información de cómo comunicarse con un «*Taxpayer Advocate*», Cfr. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. «Taxpayer Advocate Service». *op. cit.*

⁷⁷ Palabras de NINA E. OLSON («*Nacional Taxpayer Advocate*») recogidas literalmente en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. «Taxpayer Advocate Service». *op. cit.*

- › CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*. Università degli Studi di Bologna. Bologna. 2000.
- › DELGADO PIQUERAS, F.: «La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas». *Revista de Administración Pública*. Núm. 2. 1993
- › DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «Fast Track Mediation». *Publication 3605*. Rev. 09-2002. Catalog Number 29749Q
 - «Your Rights as a Taxpayer». *Publication 1 SP*. Rev. May 2005. Catalog Number 64731W.
 - «Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest If You Don't Agree». *Publication 5*. Rev. 06-2005. Catalog Number 39269Z
 - «Examination of Retruns, Appeal Rights, and Claims for Refund». *Publication 556*. Rev. May 2008. Catalog Numbre 15104N
 - «Taxpayer Advocate Service». *Publication 1546*. Rev. 12-2008. Catalog Number 13266S
- › FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta». *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2003.
- › JARROSSON, C.: «Les alternatifs de régleme nt des conflicts: presentatio générale». *Revue Internationale de Droit Comparé*. Núm. 2. 1997.
- › LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdo sobre los hechos». *Quincena Fiscal*. Núm. 6. 2004.
- › PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza Tributaria Alemana*. IEF. Madrid. 1980.
- › ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*. Atelier. Barcelona. 2000.
 - «La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia». *Quincena Fiscal*. Núm. 4. 2000.
- › ROZAS VALDÉS, J. A.: «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano». *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 64. 2004.
- › ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente: una visión comparada». *Crónica Tributaria*. Núm. 94.2000.
- › SEER, R.: «Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán». AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

- › SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid. 1996.
 - «La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos». *Crónica Tributaria*. Núm. 78. 1996.
- › TOVILLAS MORÁN, J. M.^a: «Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia». *Documentos*. IEF. Doc. Núm. 25/02. Pág. 13.
- › VASTA, A.: «L'agreement tributario in Gran Bretagna». *Revista di Diritto Tributario*. Núm. 10. 1995.



La modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor del sujeto pasivo: ¿Resultan compatibles los procedimientos del art. 80.Tres y 80.Cuatro del IVA con la modificación introducida por la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre?

Carmen Ruiz Hidalgo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo. Miembro de AEDAF

Resumen

La Hacienda Pública ha resultado ser uno de los acreedores más importantes, no sólo por la cuantía, en los diferentes procesos concursales iniciados a lo largo de nuestro país. Las controversias surgidas en la calificación de los créditos entre la Administración Tributaria y las administraciones concursales han sido resueltas por el Tribunal Supremo. Efectivamente, la jurisprudencia del más Alto Tribunal ha dejado claro que en lo referente a la formación de la masa pasiva del concurso y la clasificación de los créditos, la norma tributaria se encuentra subordinada a la normativa mercantil.

Sin embargo, el procedimiento sobre cómo proceder a la modificación de la base imponible cuando el crédito resulta incobrable sigue siendo tributario. En este sentido, existen dos procedimientos distintos, que si bien tienen la misma finalidad, la elección de uno u otro depende de si se produce la declaración de concurso, si bien no excluía su compatibilidad en determinados casos. La Agencia tributaria ha abogado por la incompatibilidad de ambos y así se ha mantenido por la doctrina administrativa, hasta la Resolución 00/2472/2010 del TEAC, que se ha visto reforzada por las modificaciones introducidas por la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre.

Abstract

The Public Estate is one of the most important creditors, not only for the quantity, in the different processes initiated along our country. The controversies arisen in the qualification of the credits between the Tributary Administration and the administrations compete, have been proved for the Supreme Court. Really, the jurisprudence of the Supreme Court has clarified in what concerns the formation of the passive mass and the classification of the credits, the tax law is subordinated to the mercantile regulation.

Nevertheless, the procedure to proceed to the modification of the tax base when the credit turns out to be irrecoverable continues being tributary. In this respect, two different procedures exist, that though they have the same purpose, the choice of one or other one, depends on the declaration of contest, though it was not excluding his compatibility in certain cases. The tributary Agency has pleaded for the incompatibility of both and this way one has supported for the administrative doctrine, up to the

Resolution 00/2472/2010 of the TEAC, that it has seen reinforced by the modifications introduced by the Law 16/2012, 27 of December.

Palabras clave

Concurso de acreedores, IVA, modificación de la base imponible, compatibilidad de procedimientos.

Keywords

Creditors' Contest, VAT, modification of the tax base, compatibility of procedures.

Sumario

1. Introducción
2. La naturaleza de los créditos que derivan de la rectificación de la base imponible por la declaración de concurso del deudor.
3. Procedimientos para proceder a la modificación de la base imponible.
 - 3.1. Postura de la Dirección General de Tributos sobre la incompatibilidad de procedimientos.
 - 3.2. Compatibilidad de procedimientos según el TEAC.
 - 3.2.1. Compatibilidad de ambos procedimientos.
 - 3.2.2. Reclamación Judicial o Notarial de las deudas y la apertura del procedimiento de concurso.
 - 3.2.3. Modificaciones de la base imponible con posterioridad a la apertura del concurso.
4. Efectos de ambos procedimientos en la calificación de los créditos.
5. Conclusiones.
6. Jurisprudencia y Doctrina Administrativa

1. Introducción

En todos estos años de crisis económica han aumentado los procesos concursales respecto de hace una década, y sin lugar a dudas, la Hacienda Pública sigue siendo unos de los acreedores principales, no solo por la calificación de los créditos tributarios, sino sobre todo por la cuantía de las deudas. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha resultado imprescindible para resolver los conflictos entre las administraciones concursales y la administración tributaria en lo referido a la formación de la masa pasiva del concurso y la clasificación de los créditos, confirmando la consiguiente subordinación de la norma tributaria a la normativa mercantil¹.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 ha clarificado la clasificación del crédito resultante de la modificación de la base imponible como crédito concursal, cuando la operación gravada con el IVA se produce con anterioridad a la declaración del concurso.

Efectivamente, algunos aspectos provocados por la modificación de la base del IVA cuando se produce la declaración de concurso del deudor, resultan difícilmente conciliables con la normativa concursal, no sólo en relación con la naturaleza del crédito, cuestión esta que el Tribunal Supremo ha resuelto, sino también en el ámbito del procedimiento y plazos para proceder a la rectificación de las facturas por parte de los acreedores del concursado.

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo ha confirmado el carácter concursal de los créditos por IVA liquidados en el período de declaración-liquidación subsiguiente a la declaración del concurso, en contra de la doctrina administrativa y la posición de la Agencia Tributaria. De este modo, la jurisprudencia del más Alto Tribunal ha fijado como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos impositivos anteriores a la declaración del concurso constituyen créditos concursales, con independencia del momento de la conclusión del plazo para su liquidación.

Pues bien, relacionado con todo lo anterior, el objeto de nuestro estudio no es otro que la compatibilidad entre los dos supuestos de modificación de la base imponible en el marco de la norma tributaria. Efectivamente, la Administración Tributaria mantiene una posición singular sobre la compatibilidad entre los supuestos de modificación de la base imponible de créditos incobrables -art. 80.Cuatro- y la modificación por concurso de acreedores -art.80.Tres-. Hasta este momento, la Agencia tributaria era renuente a la citada compatibilidad, más bien, abogaba por la incompatibilidad. Sin embargo, lo cierto es que la Resolución 00/2472/2010 del TEAC deja entrever que la posición de la Agencia Tributaria es matizable y, a mi juicio, el razonamiento jurídico que sustenta va a suponer un punto de inflexión para los contribuyentes y las administraciones concursales. A ello, hay que añadir que la posición del TEAC en esta Resolución se ha visto reforzada en gran medida con las modificaciones introducidas por la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre. No se puede perder de vista el coste fiscal que supone a los sujetos pasivos, en estos momentos de crisis económica, soportar un IVA repercutido del que no han recibido el pago, por lo que parecía perentorio que el legislador aclarase qué procedimiento se debía seguir.

¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398). Otras sentencias como las de 22 de junio y 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009/5105) y (RJ 2009/5482), respectivamente y con mayor claridad aún la más reciente Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010/7300).

2. La naturaleza de los créditos que derivan de la rectificación de la base imponible por la declaración de concurso del deudor

El régimen de las deducciones reguladas en el IVA tiene por objeto neutralizar al empresario del peso del IVA devengado en el marco de las actividades económicas que desarrolla, a condición de que dichas actividades estén sujetas a su vez al IVA. El mecanismo elegido por el legislador para garantizar dicho principio de neutralidad es a través de la repercusión y la obligación del destinatario de soportarla. Ahora bien, si el deudor no paga la cuota repercutida, se produce una situación de perjuicio para el empresario que ha tenido que liquidar dichas cuotas repercutidas. Por ello, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) permite la modificación de la base imponible cuando las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, regulando dos procedimientos distintos en su caso, ya que el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, dispone que serán los Estados Miembros (en adelante, EEMM) quienes determinen no solo la cuantía, sino las condiciones que se determinen en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, una vez que la operación se encuentra formalizada.

La regulación establecida en el artículo 80.Tres de la LIVA prevé la modificación de la base imponible cuando el acreedor ha repercutido un IVA devengado con anterioridad a la fecha de la declaración del concurso del deudor², y que no ha percibido por parte del concursado. Sin embargo, el acreedor ha tenido que liquidar e ingresar la cuotas repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al trimestre del devengo del tributo, tal y como se establece en la LIVA. En su caso, el deudor habrá podido deducir el IVA soportado en tales operación, aunque no lo haya satisfecho.

Esta situación supone un perjuicio evidente para el acreedor, por ello, la citada norma permite que cuando se inicie el procedimiento concursal, con el auto de declaración del Juez, se pueda modificar la factura inicial, mediante la emisión de una nueva factura rectificativa, ajustando la misma al IVA efectivamente cobrado. El acreedor debe comunicar el nuevo crédito a la administración concursal y, en ese momento, la Hacienda Pública se convierte en el nuevo titular de un crédito impagado que tiene su origen en la modificación de la base.

El acreedor resulta reintegrado a través de este mecanismo del IVA que ingresó con la autoliquidación periódica correspondiente al devengo de la operación, pero que no había logrado cobrar del destinatario de la misma. La Hacienda Pública se configura como la nueva acreedora del deudor concursado por la cuota del IVA que gravó la operación, y por lo tanto, sufrirá las consecuencias del impago en caso de que no sea posible su satisfacción en el procedimiento concursal.

En estos casos se ha planteado si se trata de un crédito nuevo que surge en la fecha de la rectificación o si es el mismo crédito de cuando se realizó la operación gravada por el Impuesto. Las consecuencias de una tesis u otra son totalmente diferentes. Si optamos por la primera tesis, tal y como hace la Administración Tributaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 80 de la LIVA, nos hallamos ante un crédito nuevo que deberá pagarse a su vencimiento, con preferencia a cualquier crédito concursal³, es decir, sería un crédito contra la masa. Sin embargo, si seguimos el

2 No existe posibilidad de rectificación con las cuotas devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, ya que en ese caso, son créditos contra la masa que en principio deben ser satisfechos a su vencimiento.

3 Podemos citar a estos efectos, la Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000 (JT 2000/1521), y resoluciones anteriores del mismo órgano de 4 de noviembre de 1998 (JT 1999/13) y 4 de julio de 2000 (JT 2000/1507).

segundo criterio, estos créditos se califican como concursales y sometidos a las reglas del concurso como el resto de los acreedores.

Después de numerosas controversias suscitadas en distintos procedimientos concursales, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011⁴ ha clarificado la clasificación del crédito resultante de la modificación de la base imponible como crédito concursal, cuando la operación gravada con el IVA se produce con anterioridad a la declaración del concurso. No deja de ser una obviedad recordar que el nacimiento de la obligación tributaria en el IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo.

Por otra parte, si bien el TS ha concretado la naturaleza concursal de los créditos derivados de la rectificación de la base imponible -art.

80.Tres LIVA-, no se ha pronunciado sobre la calificación de los mismos. Es decir, si se atiende a la calificación que le correspondía originariamente, en cuyo caso sería un crédito ordinario, o si por el contrario, se califica como crédito tributario, y según la normativa mercantil se puede considerar como un crédito privilegiado en un 50 por 100⁵. Aunque no existe jurisprudencia sobre el tema⁶, las administraciones concursales están calificando estos créditos como privilegiados en el porcentaje anterior. La explicación a esta situación, por otra parte beneficiosa para la Hacienda Pública, es que aunque se produce una novación subjetiva en el acreedor que ni extingue, ni altera el crédito, la nueva titularidad sí que provoca una recalificación del crédito, aunque siga siendo concursal.

¿Qué significa la recalificación del crédito? La configuración jurídica del IVA determina que la repercusión y pago de la cuota impositiva, prevista por la ley, se desenvuelve en una relación entre dos particulares⁷, en la que la Hacienda Pública no interviene. Ahora bien, una vez que el obligado a repercutir el IVA, procede a liquidar de manera periódica, la cuota resultante sí que tiene naturaleza tributaria. Efectivamente, el supuesto que analizamos es una excepción a la regla de la liquidación del IVA, porque como consecuencia de la modificación de la base imponible y la rectificación de la factura, el sujeto repercutido queda obligado directamente al pago con la

Hasta este momento, la Agencia

Tributaria ha declarado la imposibilidad de modificar la base imponible por el apartado

Cuatro, cuando existe un Auto de declaración del concurso, aun cuando se cumplan los requisitos

establecidos en el art. 80.Cuatro de la LIVA, y esto supone la modificación de las facturas a tenor de lo establecido en el artículo 21.1 de la Ley Concursal y, por lo tanto, sujeta al plazo regulado en esta última norma.

4 RJ 2011/86551.

5 Esto significa que sólo el 50 por 100 de la cuota del IVA, por su carácter de crédito ordinario, se verá afectada por la quita que, en su caso, se pueda establecer en el convenio con los acreedores pues, en relación con el resto del crédito, su carácter privilegiado permite a la AEAT abstenerse de participar en el proceso concursal y exigirlo de manera íntegra, aunque también podrá llegar a una acuerdo singular con el deudor en los términos establecidos en el LGT.

6 Vid. Sentencia de la AP de Navarra de 26 de noviembre de 2007 (PROV 2008, 184698); Sentencia de la AP de Burgos de 30 julio de 2010 (AC 2010,1359); Sentencia de la AP de Valencia de 25 de febrero de 2008 (PROV 2008, 154177).

7 El artículo 38 de la LGT introdujo una nueva categoría entre los obligados tributarios a los que denominó "obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo", que incluyen a la persona o entidad obligada a repercutir y a la obligada a soportar la repercusión.

El TEAC en una novedosa Resolución -00/2471/2010-, afirma sin ambages que es posible la compatibilidad de ambos procedimientos en algunos casos, partiendo de la premisa de que la entidad deudora es declarada en concurso en algún momento y que los plazos para proceder a la modificación difieren de un procedimiento a otro.

Hacienda Pública. Y es precisamente la condición de acreedor de la Hacienda Pública lo que determina la naturaleza tributaria del crédito resultante⁸.

3. Procedimientos para proceder a la modificación de la base imponible

El artículo 90.1 y 237 de la Directiva 2006/112/CE no precisan los requisitos, ni las obligaciones que los EEMM, en su caso, pueden regular en los casos de modificación de la base imponible. Esto supone que los EEMM gozan de un cierto margen discrecional para determinar las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir a los efectos de proceder a la modificación⁹.

De ahí, que la normativa española prevea en el artículo 80 apartado 3 y 4 de la LIVA distintos supuestos para que el sujeto pasivo del IVA pueda instar la modificación de la Base imponible, con el consiguiente desarrollo reglamentario en el artículo 24 del RIVA¹⁰. Asimismo, a pesar de que ambos supuestos tienen distintos y diferentes requisitos, la finalidad resulta semejante como es evitar el fraude fiscal, y permitir el control por la Administración Tributaria de que las cantidades rectificadas se declaran correctamente tanto por el acreedor-sujeto pasivo del IVA, como por el deudor¹¹.

Como ha puntualizado la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de enero de 2000, "el principio de neutralidad del IVA precisa que el ajuste sea bilateral, por eso la normativa exige que una vez autorizada la modificación de la base imponible por el acreedor y comunicada por éste al cliente, destinatario de las operaciones, éste deberá presentar una declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas minorando las cuotas que había consignado como deducible (IVA soportado) y que no habían llegado realmente a satisfacer"¹².

8 Como ha señalado en Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, "dicha disposición -art. 90.1- constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida pro al contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo".

9 STJUE de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, "el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95)...".

10 Asimismo, debemos tener en cuenta el artículo 80.Siete dónde se prevé que la modificación de la base imponible está condicionada al cumplimiento de los requisitos que se establezcan por vía reglamentaria.

11 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, expone que "las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA..".

12 JT 2000/818. En el mismo sentido la SAN de 7 de abril de 2000 (PROV 2000/277055)

La opción de iniciar un procedimiento u otro para modificar la base imponible no se deja al albur del empresario o profesional, sino que resulta determinante que con posterioridad al devengo de la operación sujeta al IVA, se dicte un auto de declaración de concurso -art. 80.Tres-. Así las cosas, ¿es posible que un acreedor pueda iniciar el procedimiento de modificación de la Base imponible en virtud del apartado Cuatro y que, a posteriori, si se procede a la apertura del proceso concursal, inste la citada modificación en virtud del apartado Tres? En definitiva, ¿son compatibles ambos procedimientos?

3.1. Postura de la Dirección General de Tributos sobre la incompatibilidad de procedimientos

Hasta este momento, la Agencia Tributaria ha declarado la imposibilidad de modificar la base imponible por el apartado Cuatro, cuando existe un Auto de declaración del concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos en el art. 80.Cuatro de la LIVA, y esto supone la modificación de las facturas a tenor de lo establecido en el artículo 21.1 de la Ley Concursal¹³ y, por lo tanto, sujeta al plazo regulado en esta última norma. La explicación de la DGT es que existe un procedimiento específico en los casos en que el deudor se encuentra incurso en un concurso, y al tener la Administración Tributaria que soportar la cuota de IVA que ha dejado de pagar el deudor, debe instar al pago de la misma en el curso del procedimiento ad hoc.

Si bien, hasta hace poco tiempo, la LIVA no establecía la incompatibilidad de seguir de manera sucesiva el procedimiento para modificar la base imponible a través del art. 80.Cuatro de la LIVA, cuando resulte imposible hacerlo a través del apartado Tres del mismo artículo, lo cierto es que la Ley 16/2012, modifica los apartados Cuatro y Cinco del citado artículo 80. En efecto, entre otras cuestiones, el legislador añade en el apartado Cinco, una serie de reglas, entre las que se encuentra la imposibilidad de proceder a “la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado Cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto”. Como explicaré más adelante, siguiendo la resolución del TEAC, este apartado no añade nada nuevo a la cuestión de la compatibilidad de los procedimientos.

Cuando se modifica la base imponible siguiendo el art. 80.Tercero, el legislador exige tanto al acreedor, como al deudor, el desarrollo de una serie de actuaciones, que se complementan con lo previsto en la normativa mercantil¹⁴:

1. El procedimiento lo pone en marcha el acreedor, expidiendo una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique, o en su caso, se anule la cuota repercutida. El plazo estipulado para remitir a la Administración concursal es un mes desde la publicación en el BOE del auto por el que se declara el concurso.
2. Todas las operaciones cuya base imponible se va a rectificar, tiene que estar anotadas, y por lo tanto facturadas, en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma. Asimismo, tienen que estar contabilizadas por el deudor-concursado.

13 Consultas Vinculantes V132/2006 de 23 de enero de 2006, V192/2010 de 8 de febrero de 2010, V2502/2009, de 11 de noviembre y V2759/2011 de 21 de noviembre.

14 Art. 24 RIVA.

Sin embargo, en el caso de que el acreedor haya procedido a la reclamación de cantidades mediante requerimiento notarial, en virtud del artículo 80.Cuatro de la LIVA, según el TEAC, incluso cuando exista un auto judicial de declaración de concurso, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la LIVA, se puede modificar la base imponible siguiendo el procedimiento del artículo 80.Cuatro. Sin embargo, a pesar de la Resolución del TEAC, con la modificación del artículo 80.Cinco, a mi juicio, tampoco sería posible la modificación de la base imponible por el artículo 80.Cuatro con posterioridad al auto de declaración de concurso.

3. El acreedor debe comunicar la modificación de la base imponible practicada a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

Lo cierto es que a nadie se le escapa que en muchos casos el plazo regulado de 1 mes, a mi juicio, dificulta que el acreedor proceda a llevar a cabo dicha rectificación. Es decir, aunque la Administración Concursal insta a través de una notificación a todos los acreedores la comunicación de sus créditos, lo normal es que se ciña a aquellos cuyos créditos estén contabilizados por parte de la concursada. Así, aquellos acreedores cuya deuda no se encuentre recogida en la contabilidad de la empresa, que ha entrado en concurso, sólo tendrán constancia de la apertura del procedimiento concursal por el BOE. Y en ese caso, el plazo de 1 mes para proceder a la modificación queda muy corto para esos acreedores del concursado.

El plazo previsto se considera preclusivo, es decir, si en el mes siguiente al publicación del auto de declaración del concurso el acreedor no cumple con dicho requisito, en el futuro no puede procederse a la rectificación de la base imponible correspondiente

a los créditos devengados con anterioridad. La consecuencia es que el acreedor tendrá que intentar el cobro de la totalidad del crédito, la cuota del IVA incluida, fuera del marco del procedimiento concursal, a no ser que los administradores concursales admitan el crédito del deudor fuera del plazo, pero siempre antes de realizar el Informe preceptivo previsto en la Ley Concursal.

La doctrina administrativa, a tenor de lo establecido en la LIVA, ha mantenido la imposibilidad de que se puedan presentar facturas rectificativas fuera del plazo previsto del mes, bajo la premisa de que se produciría una personación tardía de la Administración en el proceso, provocando un perjuicio evidente sobre el rango de los créditos tributarios¹⁵. Como ha señalado el TEAC, "el hecho de que la Ley permita modificar la base imponible únicamente hasta el límite máximo para presentar documentos justificativos de los créditos por parte de los acreedores en los procedimientos concursales tiene por objeto que en ningún caso el pasivo común pueda verse alterado posteriormente dando lugar a la invalidación de decisiones ya adoptadas"¹⁶.

15 Así lo ha puesto de manifiesto la DGT en la Consulta 31 de marzo de 2009 (V0640-09), 21 de noviembre de 2011 (V 2759-11).

16 En este sentido, el TEAC, en la Resolución de 13 de diciembre de 2011, nº 3231/2010 (La Ley 273563/2011), en un procedimiento concursal que tenía el carácter de abreviado.

Esta es la explicación de porqué, hasta ahora, la Hacienda Pública se ha mostrado renuente a permitir la compatibilidad de ambos procedimientos, lo que condenaba a algunos acreedores del deudor incurso en un proceso concursal a no poder recuperar no ya el crédito que tenían, sino la parte del IVA repercutido que nunca había llegado a cobrar, pero que habían tenido que liquidar en su momento.

3.2. Compatibilidad de procedimientos según el TEAC

El TEAC en una novedosa Resolución -00/2471/2010-, afirma sin ambages que es posible la compatibilidad de ambos procedimientos en algunos casos, partiendo de la premisa de que la entidad deudora es declarada en concurso en algún momento y que los plazos para proceder a la modificación difieren de un procedimiento a otro.

El artículo 80.Tres regula el plazo de 1 mes desde que se publica en el BOE el auto de declaración de concurso. Por su parte, el artículo 80.Cuatro exige que haya transcurrido un año desde el devengo del IVA sin que se haya obtenido el cobro y que el acreedor haya reclamado judicialmente el cobro al deudor o por requerimiento notarial, sin que sea pertinente que el deudor esté incurso en un proceso concursal. Una vez finalizado el período del año, la modificación de la base imponible debe realizarse en el plazo de los tres meses siguientes e inmediatamente comunicarlo a la Agencia tributaria¹⁷.

Los efectos de un procedimiento u otro, así como la compatibilidad posible de ambos, es necesario distinguir varios supuestos, partiendo de la base de que la entidad deudora es declarada en concurso de acreedores en algún momento. De este modo, el TEAC analiza distintas situaciones bajo la premisa de la declaración de concurso de acreedores.

3.2.1 Compatibilidad de ambos procedimientos

La entidad acreedora puede acudir a cualquiera de ambos procedimientos, es decir, bien al específico para las situaciones de concurso (art. 80.Tres) o al general (art. 80.Cuatro), aunque los plazos difieren. En el primer caso, se puede modificar la base imponible, sin más requisito que la existencia del Auto de declaración del concurso del deudor y en plazo establecido en el artículo 21 de la Ley Concursal, que es 1 mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del Auto de declaración de concurso.

El acreedor dispone del plazo de 1 meses para emitir una factura rectificativa en la que se modifique la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres y dispone de otro mes desde la expedición de esta factura para comunicar la rectificación a la Administración.

Con la premura de plazos regulados, puede ocurrir que la Hacienda Pública no tenga conocimiento de la rectificación para poder personarse en el concurso. Aún en este caso, siempre que el acreedor rectifique la factura en el plazo de 1 mes y lo comunique a la Administración, puede modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80.Tres. Pero, si el acreedor no rectifica la factura en el plazo de 1 mes, queda fuera de la aplicación del artículo 80.Tres y habrá que modificarla acudiendo al procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro para el supuesto general de créditos incobrables, siempre que cumpla los requisitos de este supuesto.

¹⁷ Artículo 80.Cuatro de la LIVA modificado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

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 el artículo 80.Cinco no establece la incompatibilidad entre los procedimientos regulados en el mismo artículo apartados Tres y Cuatro, sino que confirma la preferencia de un procedimiento sobre otro.

En definitiva, según el TEAC el acreedor puede optar en seguir un procedimiento u otro, dependiendo del cumplimiento de los requisitos previstos en la LIVA. Sin embargo, debo añadir que si bien la posición del TEAC resulta razonable y, a mi juicio, acorde con el principio de proporcionalidad en la adopción de las medidas por parte del legislador nacional cuando existe una norma comunitaria, lo cierto es que la modificación del artículo 80.Cinco.3º impide una compatibilidad real entre ambos procedimientos, ya que en el caso de que se inicie el concurso, a través, del auto judicial, no resulta posible la modificación de la base imponible en virtud del artículo 80.Cuatro.

3.2.2 Reclamación Judicial o Notarial de las deudas y la apertura del procedimiento de concurso.

Cuando se produce el impago de facturas, la acreedora puede modificar las bases imponibles en atención del artículo 80.Cuatro de la LIVA, siempre que cumpla el requisito temporal de 1 año y haya procedido a reclamar judicial o notarialmente el cobro al deudor.

En este plazo tan amplio, puede ocurrir que por una parte, se dicte un auto judicial de declaración de concurso de la entidad y, por otra, la acreedora haya reclamado judicial o notarialmente las cantidades. Esta distinción no es baladí, porque el auto de declaración de concurso marca un punto de inflexión que, según la redacción del artículo 80.Cinco de la LIVA, hace imposible que el acreedor cumpla las formalidades del artículo 80.Cuatro para modificar la base imponible por este procedimiento.

Pues bien, resulta imprescindible distinguir qué efectos produce la reclamación judicial previa o a posterior a la declaración del concurso. La norma concursal declara que la jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente, entre otras materias, en las acciones civiles con trascendencia patrimonial que se dirijan contra el patrimonio del concursado con excepción de los procesos sobre capacidad, filiación, matrimonio y menores.

- Si existe una reclamación judicial previa a la declaración de concurso de la entidad deudora, el proceso judicial debe seguir hasta su terminación, ya sea ante la jurisdicción ordinaria o concursal, lo que supone poder cumplir las formalidades previstas en el artículo 80.Cuatro de la LIVA y, por consiguiente, modificar la base imponible por esta vía. Según el TEAC, en este caso, el acreedor puede optar entre ambos procedimientos, es decir, siempre que cumpla con los requisitos, podrá modificar la base imponible por el régimen general (art. 80.Cuatro LIVA) o por el artículo 80.Tres, ya que la LIVA no establece incompatibilidad alguna entre ambos procedimientos.
- Si no existe una reclamación judicial previa al auto del concurso de la entidad deudora, cualquier procedimiento de ejecución general resulta incompatible con el concurso. Esta regla evita que las ejecuciones singulares sobre la masa activa puedan truncar la finalidad de la ejecución universal. Por lo tanto, si el acreedor insta el cobro mediante reclamación judicial a posteriori del inicio del concurso, a tenor de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la demanda no se puede admitir a trámite, por lo que se produce

el incumplimiento de uno de los requisitos del artículo 80.Cuatro de la LIVA. Sólo se puede modificar la base imponible por la vía del artículo 80.Tres de la LIVA. Por este motivo, la afirmación que he hecho anteriormente sobre la obviedad de la regulación establecida en el apartado Cinco.3ª del art. 80 de la LIVA. Este es el único supuesto en que la Ley obliga a modificar la base imponible por un procedimiento, sin que pueda efectuarse por el procedimiento del artículo 80.Cuatro pues la Ley así lo establece expresamente.

Sin embargo, en el caso de que el acreedor haya procedido a la reclamación de cantidades mediante requerimiento notarial¹⁸, en virtud del artículo 80.Cuatro de la LIVA, según el TEAC, incluso cuando exista un auto judicial de declaración de concurso, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la LIVA, se puede modificar la base imponible siguiendo el procedimiento del artículo 80.Cuatro. Sin embargo, a pesar de la Resolución del TEAC, con la modificación del artículo 80.Cinco, a mi juicio, tampoco sería posible la modificación de la base imponible por el artículo 80.Cuatro con posterioridad al auto de declaración de concurso.

3.2.3. Modificaciones de la Base Imponible con posterioridad a la apertura del concurso

La declaración de concurso no interrumpe la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, bajo la supervisión de la Administración concursal, todos los créditos, incluidos los tributarios, que se devenguen en ese momento se califican como créditos contra la masa.

Efectivamente, al supuesto que se contempla en este epígrafe, sería de operaciones cuyo devengo se produce con posterioridad al auto de declaración del concurso. Así, en el caso de un acreedor con un crédito nacido con posterioridad a la declaración del concurso que se encuentra impagado -crédito contra la masa-, la calificación y el pago resulta diferente de los créditos concursales. En este caso, si la administración concursal no procede al pago de la deuda, en su caso, el acreedor puede modificar la base imponible pero siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, y no puede iniciar el procedimiento del artículo 80.Tres, porque este último artículo está previsto para operaciones en las que el devengo se ha producido con anterioridad al Auto de declaración de Concurso.

4. Efectos de ambos procedimientos en la calificación de los créditos

El TEAC en esta Resolución se muestra firme al aclarar que con independencia de que se modifique la base imponible por el procedimiento del art. 80.Tres ó 80.Cuatro de la LIVA, no se perjudican los derechos de la Hacienda Pública en el concurso de acreedores.

Efectivamente, cuando se recibe la factura rectificativa, la administración concursal divide el crédito en dos a efectos de su inclusión en la lista de los acreedores que debe formar parte del informe de los administradores concursales, de un lado, la contraprestación por la operación, cuyo acreedor será quien haya prestado el servicio o entregado el bien y, por otro, la cuota de IVA repercutida, en relación con la cual figurará como acreedora la AEAT.

¹⁸ Para que el requerimiento notarial sea válido habrá que estar a los criterios recogidos en el Informe de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 26 de octubre de 2010.

Si el acreedor modifica la base imponible siguiendo el procedimiento del artículo 80.Tres, la Hacienda Pública podrá personarse en el procedimiento concursal dependiendo de la celeridad del acreedor en el cumplimiento de los plazos previstos en el mismo artículo. Sin embargo, el artículo 80.Tres no garantiza a la Agencia tributaria que se pueda personar en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, y por ende, que el crédito no sea privilegiado.

De la regulación establecida en los artículos 90, 91 y 92 de la Ley Concursal, el crédito por IVA nacido de la modificación de la base imponible goza de privilegio general, en el caso de que la Hacienda Pública se persone en el concurso en el plazo de llamamiento a acreedores, siguiendo el procedimiento del artículo 80.Tres.

Sin embargo, lo más normal es que la AEAT no esté en condiciones de comunicar su crédito a los administradores concursales en el plazo -1 mes- establecido en el citado precepto. Es decir, en el plazo de un mes desde la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso la AEAT aún no tiene conocimiento de la rectificaciones que se van a producir, en la medida en que los acreedores están en ese momento procediendo a modificar la base imponible mediante la emisión de facturas rectificativas y tienen un plazo de otro mes desde la expedición de las mismas para comunicar dicha situación a la AEAT. Una vez recibidas, será la Hacienda Pública la que tenga que comunicar a la administración concursal su crédito, sin que, en ningún caso se pueda entender que por hacerlo de manera tardía, supone la calificación del crédito como subordinado, conforme al artículo 92.1 de la LC¹⁹. Es decir, el crédito tributario nacido de la modificación de la base imponible no será subordinado necesariamente, sino que corresponderá a la Administración concursal decidirlo, cuando califique el crédito y, en última instancia, al juzgado de lo mercantil.

Por todo ello, el TEAC considera que ambos procedimientos, art. 80. Tres y 80. Cuatro, son compatibles, al margen de que como consecuencia de las circunstancias que puedan darse en uno u otro caso, no concurren los requisitos previstos en ambos artículos, para ejercitar la acción de rectificación de la base imponible. De ahí, que a mi juicio, las modificaciones introducidas no añaden nada nuevo que no se estuviera aplicando por los Tribunales Económicos-Administrativos.

5. Conclusiones

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 el artículo 80.Cinco no establece la incompatibilidad entre los procedimientos regulados en el mismo artículo apartados Tres y Cuatro, sino que confirma la preferencia de un procedimiento sobre otro.

En el caso que nos ocupa, esa preferencia, como no podía ser de otra manera, queda circunscrita al artículo 80.Tres, siempre que se haya iniciado un procedimiento concursal e instemos la modificación de la base imponible de créditos devengados con anterioridad a dicho auto.

19 En la Sentencia de la AP Barcelona (PROV 2007/2706249), se apunta que "...la tardía desestimación de la calificación de crédito subordinado por tardía comunicación, se impone porque, consecuencia de todo lo dicho, en todos caso no se trata de la comunicación de un nuevo crédito que venga a incrementar la masa pasiva. El crédito por IVA repercutido, que pasa a ser titularidad de la AEAT, es preexistente y estaba ya contabilizado en la masa pasiva. De lo que se trata en estos supuestos es de comunicar no ya el crédito sino el desplazamiento de la titularidad, y por ello no se da el presupuesto del art. 92.1º en relación con el art. 85 LC".

Por ello, si bien se agradece al legislador la clarificación en un tema con tanta trascendencia en la actualidad, lo cierto es que añade poco a la norma y, a mi juicio, se ha perdido la oportunidad de haber regulado de manera expresa la compatibilidad de ambos procedimientos. No se puede perder de vista que la citada “incompatibilidad” que hasta ahora la Administración Tributaria ha defendido en estos supuestos, tenía como trasfondo evitar algún posible fraude, igual que el que parece imbuir a la nueva norma. Sin embargo, no se puede perder de vista que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios del IVA y, por lo tanto, no pueden cuestionar la neutralidad del IVA.

6. Jurisprudencia y Doctrina Administrativa

- › STJUE, de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398).
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2009 (RJ 2009/5105)
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009/5482)
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010/7300).
- › Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 (RJ 2011/86551)
- › SAN de 7 de abril de 2000 (PROV 2000/277055)
- › Sentencia de la AP de Navarra de 26 de noviembre de 2007 (PROV 2008, 184698)
- › Sentencia de la AP de Burgos de 30 julio de 2010 (AC 2010,1359)
- › Sentencia de la AP de Valencia de 25 de febrero de 2008 (PROV 2008, 154177).
- › Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1998 (JT 1999/13)
- › Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000 (JT 2000/1521)
- › Resolución del TEAC de 4 de julio de 2000 (JT 2000/1507).
- › Resolución del TEAC de 13 de diciembre de 2011 (La Ley 273563/2011)
- › Consulta Vinculante V132/2006 de 23 de enero de 2006.
- › Consulta Vinculante V0640-09 de 31 de marzo de 2009.
- › Consulta Vinculante V2502/2009, de 11 de noviembre de 2009.
- › Consulta Vinculante V192/2010 de 8 de febrero de 2010.
- › Consulta Vinculante V2759/2011 de 21 de noviembre de 2011.



Análisis de las exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para sujetos pasivos con discapacidad, en situación de dependencia o con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez

María del Mar Jiménez Navas

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

Resumen

La legislación fiscal concede especial protección a las personas que adolecen de deficiencias físicas, psíquicas y sensoriales con la intención de compensar los gastos relacionados con la situación personal que viven y que merman su capacidad económica. Esta acción tuitiva se despliega a través de los beneficios fiscales, herramienta apropiada para la nivelación del deber de contribuir. En aras a la concesión de las exenciones establecidas, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas diferencia entre persona con discapacidad, persona en situación de dependencia y persona con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Será la legislación sustantiva la que deba aclarar dicha terminología y establecer los criterios de homologación entre estos términos tan imbricados en la realidad. Este *Prius* interpretativo nos permitirá conocer en profundidad el alcance de las exenciones desde el punto de vista material. Además, evitará la posible duplicidad, descoordinación o superposición de trámites a realizar por los sujetos pasivos en pro de una mayor economía procesal.

Abstract

Tax law gives special protection to people who suffer from physical, mental and sensory impairment in order to offset the costs associated with their personal circumstances which undermine their economic capacity. This protective action unfolds through tax benefits, appropriate tool for leveling the duty to contribute. In order to grant the exemptions provided, the Personal Income Tax Law distinguishes among disabled person, dependent person and a person with absolute permanent disability or severe disability. To this end, the substantive law must clarify the terminology and introduce equivalence criteria among these terms. This interpretive analysis will help us to study in depth the scope of the exemptions from the material point of view. In addition, it will avoid possible duplication or overlapping of procedures to be performed by taxpayers.

Palabras clave

Discapacidad, dependencia, incapacidad, exenciones, impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Keywords

Disability; dependence; invalidity; exemptions; Personal Income Tax.

Sumario

1. Introducción
2. Los conceptos de persona con discapacidad, persona en situación de dependencia y persona con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez
 - 2.1. El concepto de persona con discapacidad
 - 2.2. El concepto de persona en situación de dependencia
 - 2.3. El concepto de persona con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez
 - 2.4. Reglas de homologación aplicables a las situaciones de discapacidad, incapacidad permanente y dependencia
3. Exenciones concedidas a sujetos pasivos con discapacidad, en situación de dependencia o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez
 - 3.1. Exenciones concedidas en función de la preexistencia o ruptura de relación laboral o profesional
 - 3.2. Exenciones en función de circunstancias familiares
 - 3.3. Exenciones concedidas para procurar asistencia social
 - 3.4. Exenciones concedidas en función de la previsión de ahorro de personas con discapacidad o en situación de dependencia
4. Conclusión general
5. Bibliografía consultada

1. Introducción

La Constitución española de 1978 consigna la igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 1.1). En este orden, los poderes públicos quedan obligados por expreso mandato constitucional a remover cuantos obstáculos impidan el logro de una igualdad real y efectiva (artículo 9.2). Por su parte, el principio de no discriminación evitará las eventuales acciones arbitrarias que puedan menoscabar la igualdad de trato ante situaciones idénticas (artículo 14 CE).

Una concreción de las dimensiones del Estado social se manifiesta en el artículo 49 CE, que formula un escenario tuitivo en favor de las personas con discapacidad, colectivo que por cuestiones fácticas se encuentra en situación de desigualdad. La labor de los poderes públicos, auspiciada por el Texto Constitucional, se traducirá precisamente en evitar cuantas barreras dificulten o impidan la realización plena de estas personas en condiciones de igualdad. Los hitos normativos más recientes que reflejan tal acción son la Ley de Igualdad de Oportunidades, no Discriminación y Accesibilidad Universal de las Personas con Discapacidad (Ley 51/2003, de 2 de diciembre), la Ley de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia (Ley 39/2006, de 14 de diciembre) y el Real Decreto-Ley de Medidas para Garantizar la Estabilidad Presupuestaria y de Fomento de la Competitividad (Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio).

Debemos recordar que los principios que sostienen el Sistema Tributario Español quedan recogidos en el artículo 31.1 CE. El deber de contribuir conlleva que todos los ciudadanos participarán en el sostenimiento de las cargas públicas atendiendo a los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad. El precepto obliga a todos los ciudadanos, también a las personas con discapacidad o en situación de dependencia, a contribuir a la satisfacción de necesidades generales, pero, eso sí, atendiendo a los perfiles específicos de la capacidad económica de los diferentes sujetos pasivos.

Las normas, dictadas con vocación de generalidad y abstracción, pueden comportar consecuencias desigualitarias si no toman en consideración las situaciones particulares. El Sistema Fiscal ha ideado determinados mecanismos dentro de la estructura de los diferentes impuestos que pueden ayudar a frenar o eliminar los eventuales efectos perjudiciales de la generalidad y abstracción. La capacidad económica de las personas con discapacidad, en situación de dependencia o con incapacidad permanente se encuentra reducida o anulada por las limitaciones con las que cuenta la persona. Para subsanar los efectos de las mismas, este colectivo debe afrontar gastos adicionales.

En materia fiscal serán las exenciones, las reducciones en la base o las deducciones en la cuota las herramientas que adapten el impuesto en función de la aptitud real para tributar. No debemos olvidar que el Legislador cuenta con la posibilidad de la utilización de los tributos con fines ultrafiscales que servirán de acicate a la construcción de políticas a favor de la integración social y laboral de las personas con necesidades especiales.

2. Los conceptos de persona con discapacidad, persona en situación de dependencia y persona con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) diferencia entre sujetos pasivos afectados por una discapacidad, en situación de dependencia y con incapacidad permanente absoluta o

gran invalidez, al objeto de conceder las exenciones enumeradas en el artículo 7¹. De ahí la conveniencia de que abordemos el esclarecimiento y delimitación de este conjunto de conceptos.

2.1. El concepto de persona con discapacidad

La legislación tributaria actual cuenta con un amplio abanico de términos para referirse a las personas con discapacidad. Usos lingüísticos como persona con discapacidad, incapacitado, minusválido, impedido, etc. salpican el régimen jurídico-fiscal aplicable a las personas que adolecen de determinadas deficiencias físicas, psíquicas y sensoriales.

Esta variedad de términos no recoge acertadamente lo que ha de entenderse por personas con algún tipo de limitaciones, bien porque incorporan matices peyorativos –minusválido–, bien porque no atienden correctamente a la realidad que viven estas personas. Con la intención de enmendar esta dispersión terminológica, la Ley de Dependencia ha reconducido los conceptos anteriormente citados al de persona con discapacidad (Disposición Adicional 8ª).

Entendemos que convendría que las normas se acomodasen a una nueva sensibilidad esgrimida desde los propios colectivos afectados y optar por el concepto de diversidad funcional.

Al margen de cuestiones semánticas, la normativa vigente realiza una definición de lo que ha de entenderse, a efectos exclusivamente fiscales, por persona con discapacidad. Las definiciones -coincidentes en su contenido- se encuentran tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 60.3) como en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 91.2.1.4º).

Se entiende por persona con discapacidad aquella que cuenta con un grado de minusvalía de al menos un 33% reconocido por el órgano competente. El grado de discapacidad se constituye en requisito objetivo llave para acceder a los beneficios contenidos en las normas y esto con independencia de si la deficiencia que origina la discapacidad es física, psíquica o sensorial. Este umbral mínimo ha de ser acreditado convenientemente mediante el certificado oportuno expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o por los órganos de las Comunidades Autónomas que tengan la competencia transferida². En este orden, dicha documentación no se requiere –al presuponerse el grado exigido– cuando se tenga reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez por la Seguridad Social, o una pensión equivalente para las clases pasivas. Asimismo, la ley presume la discapacidad requerida en los supuestos de personas incapacitadas legalmente que, por esta circunstancia, cuentan con un grado de discapacidad igual o superior al 65%, (artículo 72.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se desarrolla la Ley del IRPF). En los casos en los que la jurisdicción civil otorga una incapacidad al contribuyente se entiende, sin necesidad de trámites ulteriores, que existe una discapacidad del 65%, hecho que puede no coincidir con el

1 Sobre distintos aspectos de la tributación de las personas con discapacidad, ver Cubiles Sánchez-Pobre, P. "La protección patrimonial de las personas con discapacidad en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre", *Quincena Fiscal*, nº 5, Thomson-Aranzadi, 2005, pp. 39-64; Cubiles Sánchez-Pobre, P. "La tributación de las personas con discapacidad en la Ley sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación", *Revista Técnica Tributaria*, nº 72, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2006, pp. 21-58.

2 Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía modificado por el Real Decreto 1856/2009, de 4 de diciembre.

grado de discapacidad que arrojarían los baremos legales.

La elección del grado como sistema objetivo de ponderación de la discapacidad sirve para evaluar a la persona teniendo en cuenta sus necesidades universales en sociedad y no sólo su capacidad para el trabajo –indicador seguido por la legislación laboral y de Seguridad Social-. Debemos tener en cuenta que los baremos utilizados por la normativa actual para la valoración de la discapacidad ponderan las disfunciones que las deficiencias del individuo comportan en relación a su integración social, cultural, educativa y laboral. Estas consecuencias son evaluadas por un tribunal facultativo que tendrá en cuenta también otros aspectos como son la necesidad de ayuda de terceras personas, así como la mayor o menor dificultad para utilizar el transporte público³.

El precepto obliga a todos los ciudadanos, también a las personas con discapacidad o en situación de dependencia, a contribuir a la satisfacción de necesidades generales, pero, eso sí, atendiendo a los perfiles específicos de la capacidad económica de los diferentes sujetos pasivos.

Todas estas situaciones son cuantificadas mediante porcentajes que darán como resultado final el grado de discapacidad que corresponda (Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento, Declaración y Calificación del Grado de Minusvalía y Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre sobre valoración del grado de minusvalía). De hecho, el artículo 4.1 del Real Decreto 1971/1999, a modo de resumen, compendia las circunstancias mensurables en la calificación del grado de discapacidad y advierte que “la calificación del grado de minusvalía responde a criterios técnicos unificados fijados mediante los baremos descritos en el anexo I del presente Real Decreto y serán objeto de valoración tanto las discapacidades que presente la persona, como, en su caso, factores sociales complementarios relativos, entre otros, a su entorno familiar y situación familiar, educativa y cultural que dificulten su integración social. El grado de minusvalía se expresará en porcentajes”.

De todo lo anteriormente expresado, podemos inferir que la utilización del grado de discapacidad -en detrimento de los tipos de deficiencias física, psíquica o sensorial, aporta una solución más objetiva y, consecuentemente, de mayor certidumbre. De lo contrario, se crearía una casuística desproporcionada, existiendo tantos supuestos como personas afectadas por una deficiencia.

2.2. El concepto de persona en situación de dependencia

A diferencia de lo que ocurre con el concepto de persona con discapacidad, la normativa tributaria no contiene una definición de lo que ha de entenderse por persona en situación de dependencia. La Ley del IRPF a lo largo de su articulado y en sede específica de exenciones concede ventajas fiscales que requieren que la persona se encuentre en situación de dependencia. A estos efectos nos hemos de dirigir a la norma sustantiva que regula estas definiciones, esto es, a la Ley 39/2006, de 14 de diciembre. El artículo 2.2 de la Ley aborda la dependencia como “el estado de carácter permanente en el que se encuentran las personas que, por razones derivadas de la edad, la enfermedad o la discapacidad y ligadas a la falta o pérdida de autonomía física, mental, intelectual o sensorial precisan de la atención de otra u otras personas o ayudas importantes para

3 Anexos I y II del RD 1971/1999.

A diferencia de lo que ocurre con el concepto de persona con discapacidad, la normativa tributaria no contiene una definición de lo que ha de entenderse por persona en situación de dependencia. La Ley del IRPF a lo largo de su articulado y en sede específica de exenciones concede ventajas fiscales que requieren que la persona se encuentre en situación de dependencia.

realizar actividades básicas de la vida diaria o en el caso de persona con discapacidad intelectual o enfermedad mental, de otros apoyos para su autonomía personal”.

La norma precisa el cumplimiento de un conjunto de requisitos previos para acceder a la concesión de las ventajas establecidas: la persona ha de ser española; encontrarse en situación de dependencia en alguno de los grados y niveles recogidos en la Ley y residir en territorio español. Respecto a este último requisito la Ley obliga a su mantenimiento durante cinco años de los que, al menos, dos deberán ser inmediatamente anteriores a la fecha

de presentación de la solicitud (artículo 5.1 de la Ley de Dependencia). Por su parte, el artículo 26 diferencia tres grados de dependencia:

- Primer grado de dependencia o dependencia moderada, es decir, aquella que se concede cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria al menos una vez al día o tiene necesidades de apoyo intermitente o limitado para su autonomía personal.
- Segundo grado de dependencia o dependencia severa, esto es, cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria dos o tres veces al día, pero no quiere el apoyo permanente de un cuidador o tiene necesidades de apoyo extenso para su autonomía personal.
- Tercer grado de dependencia o gran dependencia, situación legal destinada a personas que necesitan ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria varias veces al día y, por su pérdida total de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, necesitan el apoyo continuo indispensable de otra persona o tiene necesidades de apoyo generalizado para usar su autonomía personal⁴.

A raíz de estas definiciones, la normativa concede dos tipos de ventajas: servicios de asistencia y prestaciones económicas⁵. Estas últimas prestaciones serán las que, previa regulación por la norma fiscal, quedan exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para su concesión se tiene en cuenta el grado de dependencia y la capacidad económica del beneficiario, es decir, de la persona dependiente y no de la familia o familiar del que depende. La Ley de Dependencia opta por criterios de individualización de rentas para medir así específicamente la capacidad económica del sujeto dependiente y, en función de ello, conceder o no la prestación. Es necesario subrayar que el reconocimiento de la situación de dependencia no implica *per se* el acceso a los servicios o el disfrute de las prestaciones económicas recogidas en la Ley.

4 Cada una de las categorías anteriores se subdivide a su vez en dos niveles.

5 Los servicios se regulan en los artículos 21 a 25 y son los siguientes: servicio para la prevención de las situaciones de dependencia y los de promoción de autonomía personal; servicio de teleasistencia; servicio de ayuda a domicilio; servicio de centro de día y de noche; servicio de atención residencial.

2.3 El concepto de persona con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez

La Ley del IRPF concede una exención a las pensiones derivadas de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez (artículo 7F). La definición del concepto presenta en este caso como eje central la preexistencia de una relación laboral. A estos efectos, la normativa establece que la persona tiene una incapacidad permanente absoluta cuando no puede realizar ninguna profesión u oficio y no sólo cuando no pueda desempeñar la profesión que ejercía (artículo 137.5 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio -en adelante TRLGSS-). Además, el texto legal reconoce que la persona estará afectada por una situación de gran invalidez cuando requiera el auxilio de una tercera persona para realizar las tareas básicas de la vida diaria (artículo 137.6 del TRLGSS). El Reglamento del IRPF en el artículo 72.1 homologa estas situaciones a las de discapacidad en el grado exigido en la Ley. En este sentido, la interpretación correcta de las normas referidas a la homologación ayudará al sujeto pasivo a evitar la duplicidad de trámites, como a continuación analizaremos.

2.4 Reglas de homologación aplicables a las situaciones de discapacidad, incapacidad permanente y dependencia

La diferenciación conceptual entre discapacidad, incapacidad y dependencia es sencilla a efectos legales, si bien adquiere gran complejidad cuando se traslada a la esfera de la *praxis* jurídica. El problema inicial que debemos afrontar reside en que las situaciones descritas están fuertemente imbricadas y solapadas en la práctica, existiendo frecuentemente límites de difícil discriminación y, consecuentemente, valoraciones técnicas a veces muy contradictorias. Verbigracia, la discapacidad o la incapacidad pueden dar origen a una situación de dependencia. Por ello, se ha dictado un núcleo normativo que pretende asimilar estas situaciones, sobre todo a los efectos de evitar duplicidad de trámites a los interesados. Las exenciones que se otorgan en función de la discapacidad, incapacidad permanente o dependencia son de carácter rogado, por lo que el sujeto pasivo habrá de tener bien claro el documento acreditativo que deberá presentar en aras a la obtención del beneficio.

Las reglas de homologación entre discapacidad y situaciones reconocidas de incapacidad por la Seguridad Social o el régimen de clases pasivas están recogidas en el Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre de valoración del grado de minusvalía. En primer término, los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez y los funcionarios de clases pasivas en relación a las pensiones por jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio se consideran afectados por un grado de minusvalía igual o superior al 33% (artículo 1.2 letras A Y B). Ahora bien, el grado de minusvalía igual al 33% se podrá certificar con el documento que acredite el derecho a la percepción de la pensión que corresponda, no requiriéndose al efecto el reconocimiento del grado de discapacidad por el IMSERSO. Sin embargo, si el grado requerido es superior al 33%, el documento acreditativo de la pensión no es suficiente, sino que en estos casos es preceptivo un certificado del IMSERSO u órgano competente de la Comunidad Autónoma en el que se constate dicho extremo (artículo 2). Esto último no provoca ningún problema en el ámbito fiscal, puesto que la normativa de renta nunca se refiere a un grado de minusvalía del 33%, sino que alude a un grado de discapacidad igual o superior al 33% para el acceso a determinadas ventajas tributarias.

Por su parte, el Real Decreto 174/2011, de 11 de febrero por el que se aprueba el baremo de valoración de la situación de dependencia formula la homologación entre gran invalidez y situación de dependencia. En cumplimiento de lo previsto en la Disposición Adicional 9ª de la Ley de Dependencia, quienes tengan reconocida

la pensión de gran invalidez o la necesidad de asistencia de tercera persona según el Real Decreto 1971/1999, de 23 de Diciembre tendrán reconocido el requisito de encontrarse en situación de dependencia en el grado que se disponga en el desarrollo reglamentario de esta ley.» Esta Disposición debe su redacción al Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio que remite su concreción a la norma reglamentaria que estamos analizando. Esta norma garantiza el GRADO de dependencia moderada, nivel I a las personas que tengan reconocido el complemento de gran invalidez (Disposición Adicional 1ª).

Los órganos y los procedimientos a seguir en cuanto al reconocimiento de la discapacidad, la dependencia o la incapacidad son diferentes, por lo que los criterios de homologación han de ser tenidos muy presentes si se quieren evitar situaciones de duplicidad y descoordinación de trámites.

Debemos recordar nuevamente que las situaciones de discapacidad o dependencia sólo serán tenidas en cuenta por la legislación una vez se certifiquen convenientemente por el órgano administrativo competente, y esto con independencia de que la situación mencionada existiera en un momento anterior. Debemos abordar qué ocurriría en el supuesto de que se dictase una acreditación con posterioridad al devengo del impuesto en el que deba surtir efectos. El grado que la legislación exige deberá ser el acreditado en el momento del nacimiento de la obligación tributaria de pago, por lo que en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se tratará del acreditado a 31 de diciembre. Pero puede suceder que, por diferentes motivos, la situación de discapacidad o dependencia que realmente se tiene no resulte acreditada en el momento del devengo. Estimamos que este hecho no ha de ser óbice para el disfrute de beneficios fiscales, puesto que éstos se basan en la menor capacidad económica de la persona, hecho que realmente existe en el momento del devengo del impuesto. La acreditación de la discapacidad no es constitutiva, sino declarativa. Por ello, abogamos por la retroacción de los efectos de la certificación al momento del nacimiento de la obligación tributaria principal del impuesto correspondiente a fin de disfrutar de las ventajas fiscales⁶.

3. Exenciones concedidas a sujetos pasivos con discapacidad, en situación de dependencia o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez

La Ley del IRPF dedica el contenido del artículo 7 a enumerar las situaciones que, aunque sujetas al impuesto, no desencadenan la obligación tributaria principal de pago. Las exenciones en materia de discapacidad, dependencia e incapacidad sirven de elemento modulador de la tributación de las personas que viven estas circunstancias.

3.1 Exenciones concedidas en función de la preexistencia o ruptura de relación laboral o profesional

El artículo 7.f de la Ley del IRPF exceptúa de gravamen las prestaciones provenientes de la Seguridad Social o de las entidades que la sustituyan, así como de las mutualidades de previsión social que actúen como sistema alternativo al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos, siempre que las mismas se

⁶ El artículo 10.2 del Real Decreto 1971/1999 expresa que el reconocimiento del grado de minusvalía se entenderá producido desde la fecha de la solicitud. En nuestra opinión, y a efectos fiscales, se puede retrotraer a la fecha del devengo –si es anterior a la de la solicitud–, siempre que se verifique que la deficiencia que causa la minusvalía certificada ya existía entonces.

concedan por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez del sujeto pasivo⁷. En primer término, esta exención presupone una actividad laboral que se ve truncada por determinados motivos, los mismos que dan origen a la prestación que se exceptúa de gravamen y que incapacitan al sujeto para realizar cualquier profesión u oficio y no sólo la que venía desempeñando hasta el momento.

La normativa establece que la persona tiene una incapacidad permanente absoluta cuando no puede realizar ninguna profesión u oficio y no sólo cuando no pueda desempeñar la profesión que ejercía.

Por otro lado, la delimitación negativa material de la exención habrá de realizarse mediante los conceptos incluidos en la normativa laboral y de la Seguridad Social. Así, en una interpretación de carácter sistemático se excluye del ámbito de protección la incapacidad temporal; la incapacidad permanente parcial, es decir, aquella que sin alcanzar el grado de total ocasione al trabajador una minusvalía superior al 33% en su rendimiento normal para su profesión habitual, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma; la incapacidad permanente total, es decir, aquella que inhabilita al trabajador para la realización de todas o al menos de las fundamentales tareas de su profesión habitual, siempre que le permitan dedicarse a otra diferente (artículo 137 del TRLGSS).

Desde el punto de vista de la entidad concedente la norma se refiere a la Seguridad Social o a las entidades que la sustituyan. En este sentido, la norma se está refiriendo a las entidades gestoras, esto es, el Instituto Nacional de la Seguridad Social, el Instituto Social de la Marina y el Instituto de Mayores y Servicios Sociales. En cuanto a las entidades que la sustituyan, el precepto alude a los órganos de las Comunidades Autónomas con competencia transferida. Finalmente, la norma incluye las mutualidades de Previsión Social que sirven de alternativa a la Seguridad Social y que acogen a profesionales no integrados en el régimen especial de autónomos⁸. Estas mutualidades deben suplir totalmente la acción protectora de la Seguridad Social y no actuar como sistema complementario a la misma. Además, las prestaciones que se otorguen deben cubrir las mismas contingencias que las concedidas por la Seguridad Social. Presentan como límite la cuantía máxima de la prestación que reconozca la Seguridad Social, por lo que el exceso se somete al impuesto como rendimiento del trabajo. Si existe concurrencia entre la prestación proveniente de la Seguridad Social y de la mutualidad, el límite se aplica a la suma de ambas. Si existe remanente, éste se entenderá producido en la prestación del sistema alternativo. Por lo tanto, este exceso tributaría como rendimiento del trabajo. Existe la posibilidad de percibir la prestación de la mutualidad en forma de capital y, por ello, aplicar una reducción del 40% mediante la Disposición Transitoria 12ª de la Ley del IRPF. Las pensiones de la Seguridad Social sólo se perciben en forma de renta, por lo que si el exceso se produjera en las mismas la reducción se perdería.

El precepto se refiere en todo caso a los supuestos de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la modalidad contributiva. En este sentido, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 15 de junio de 1995 equipara a efectos fiscales las no contributivas por invalidez y los subsidios de garantía de ingresos mínimos y por ayuda de terceras personas que ya fueron suprimidos. Sin embargo, la Disposición Adicional 11ª del TRLGSS recoge el derecho a seguir percibiendo estas prestaciones por las personas que las tuvieran reconocidas, salvo que los

7 Un compendio de los requisitos a cumplimentar para la obtención de esta exención se resumen en la resolución de la dirección General de Tributos 0135-03, de 31 de mayo.

8 Un ejemplo característico es la mutualidad de funcionarios MUFACE.

perceptores optasen por una pensión no contributiva que requiriese que el interesado contase con un grado de minusvalía comprendido entre el 65% y el 75%.

La pensión por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez pasa a denominarse pensión de jubilación cuando el perceptor alcanza la edad fijada legalmente. Esta cuestión ha resultado polémica, puesto que se podría pensar que una vez alcanzada dicha edad la pensión comenzaría a tributar. Sin embargo, como ha argumentado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 9 de abril de 1992, el cambio de nombre no implica que la pensión pase al campo de la tributación, puesto que la prestación se otorga por la menor capacidad económica de la persona que no puede realizar ningún tipo de profesión u oficio y que incluso requiere el apoyo de terceros para afrontar actividades básicas de la vida diaria. Esta situación perdurará, por consiguiente, tras el cumplimiento de la edad requerida por el perceptor y, por esta causa, debe prolongarse también la protección. La finalidad de una medida no puede verse desdibujada por un mero cambio en el *nomen iuris* sin reflejo en las circunstancias reales.

Con la finalidad de unificar el tratamiento jurídico de estas pensiones, el artículo 7.g de la Ley del IRPF declara exentas las concedidas como causa de inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas siempre que la lesión o enfermedad que hubiese sido causa de las mismas inhabilitara por completo al perceptor para toda profesión u oficio⁹.

La similitud existente con el supuesto recogido en el artículo 7.f posibilita la transferencia de la mayoría de los comentarios elaborados a partir del supuesto anterior. Ahora bien, debemos advertir que existen discordancias entre las definiciones de los grados de incapacidad en la regulación de la Seguridad Social y en el régimen de clases pasivas. A estos efectos, el Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril, en el artículo 28.2.c indica que la "inutilidad" o incapacidad permanente es aquella que implica que la lesión o proceso patológico, somático o psíquico que origina la pensión sólo imposibilita para el desempeño de las funciones propias de su cuerpo, escala, plaza o carrera. Nada dice el precepto acerca de la imposibilidad de realizar cualquier trabajo y no sólo el suyo propio, *conditio sine qua non* de la incapacidad permanente absoluta. Por estos motivos, además de obtener el reconocimiento de la pensión, habrá de obtenerse -a efectos de la exención en el IRPF- el certificado correspondiente que le inhabilite para toda profesión u oficio y ello por igualdad con el supuesto anterior¹⁰. En estos casos el órgano competente para certificar la incapacidad será la Dirección General de Costes de Personal y Pensiones del Ministerio de Economía y Hacienda¹¹.

Teniendo en cuenta las normas de homologación previamente analizadas, una persona con incapacidad permanente absoluta o gran invalidez tiene reconocida *ipso facto* una discapacidad igual o superior al 33%. La certificación de la incapacidad es suficiente cuando el grado exigido es el 33%, pero para grados superiores habrá de solicitarse la acreditación del IMSERSO u órgano de la Comunidad Autónoma competente, aunque como ya hemos advertido la legislación fiscal siempre exige un grado igual o superior al 33% para acceder a los beneficios que concede. De esta forma, un sujeto pasivo que disfrute de una pensión de incapacidad permanente absoluta, si quiere disfrutar de ventajas fiscales para las que se exige un grado igual o superior al 65%, deberá requerir el certificado de discapacidad.

9 La concesión de esta exención tiene como origen la doctrina recogida por la STC 134/1996, de 22 de julio.

10 Vid. la STS de 29 de mayo de 1998.

11 Resolución de la Dirección General de Tributos 0305-00, de 22 de febrero.

En los supuestos de pensionistas pertenecientes a las clases pasivas, la carga procedimental es aún mayor puesto que antes de aplicar las reglas de homologación deben obtener la certificación en la que conste la imposibilidad de realizar cualquier tipo de profesión u oficio para equipararse a la situación de incapacidad permanente absoluta. Por ello, los interesados deben iniciar hasta tres procedimientos diferentes: el que finalice con la resolución que constate que la persona no puede realizar ningún tipo de profesión u oficio, a fin de asimilarse a la situación de incapacidad permanente absoluta; el que tiene como objeto reconocer el derecho a la percepción de la pensión por "inutilidad"; y el que persigue la certificación del grado de discapacidad, si el grado requerido para acceder a otros beneficios fiscales es superior al 65%.

La acreditación de la discapacidad no es constitutiva, sino declarativa. Por ello, abogamos por la retroacción de los efectos de la certificación al momento del nacimiento de la obligación tributaria principal del impuesto correspondiente a fin de disfrutar de las ventajas fiscales

Junto a las exenciones basadas en la preexistencia de una relación laboral, la Ley del IRPF diseña una exención fundamentada en la ruptura de las relaciones laborales o profesionales. En este sentido, la letra N del artículo 7 de la Ley del IRPF declara exentas las prestaciones por desempleo reconocidas por la correspondiente entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecidas por el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio. La intención que inspira la normativa es facilitar la financiación del autoempleo, ya que se pretende estimular la aplicación de las cantidades percibidas en un solo pago en pro de la consecución de un nuevo empleo.

Se deberá acreditar, por consiguiente, que se va a realizar una actividad profesional como trabajador autónomo o socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado o sociedad que tiene el carácter de laboral. Esta situación deberá mantenerse como mínimo durante un periodo de cinco años¹².

La especificidad que este supuesto añade para el tema de investigación se explicita en que si la persona que recibe la prestación es discapacitada y se convierte en autónomo no se le aplica el límite de la exención a la cuantía de la prestación -actualmente cifrada en 15.500€ para el resto de los contribuyentes- (artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

3.2. Exenciones en función de circunstancias familiares

Otra modalidad de exenciones es la que tiene como eje central la protección de los descendientes. El artículo 7.h considera exentas las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el Capítulo IX del Título II (artículos 182 a 184 del TRLGSS¹³). En este sentido quedan excluidas todas aquellas prestaciones por familiares a cargo que no provengan de la Seguridad Social, como sucede con las concedidas por empresas privadas. Se exceptúan de

12 Según la Dirección General de Tributos en la consulta de 2 de noviembre de 2005, no se cumple la condición de mantenimiento de la acción o participación en aquellos supuestos en los que se transforma la sociedad laboral en una sociedad de responsabilidad limitada, ni cuando se recupera la inversión a través de devolución de las aportaciones vía reducción de capital.

13 En estos supuestos se trata de una prestación económica que se concede en cualesquiera de los regímenes que integran el Sistema de la Seguridad Social por cada hijo a cargo menor de dieciocho años o mayor -y aquí está la especificidad en materia de discapacidad- que esté afectado por una discapacidad igual o superior al 65%.

gravamen también los haberes por orfandad recogidos en el artículo 175 del TRLGSS y en el artículo 41 de la Ley de Clases Pasivas del Estado aprobada por Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril, y a favor de familiares percibidos de los regímenes de la Seguridad Social recogidos en el artículo 176 del TRLGSS¹⁴.

Las exenciones anteriores se extienden a las concedidas por mutualidades de previsión social alternativas a la Seguridad Social siempre y cuando se concedan por causas idénticas a las otorgadas por la Seguridad Social. La cuantía tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social. El remanente tributaría como rendimiento del trabajo y se entenderá producido respecto de la prestación proveniente de la Mutualidad de Previsión Social, si existe concurrencia. Asimismo, se exceptúan de gravamen las prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple y adopción.

En este sentido, las cuestiones relativas a la discapacidad influyen habida cuenta de que los descendientes que cuenten con una discapacidad igual o superior al 33% continuarán dando derecho a estas ayudas, aún cuando alcancen la mayoría de edad. Además, los descendientes con discapacidad computarán doble a efectos del número de hijos en orden a la concesión de la ayuda¹⁵. Las prestaciones por maternidad quedarán exentas siempre y cuando se concedan por las Comunidades Autónomas o Entidades Locales. Estas ayudas aumentarán en función de la discapacidad de los descendientes.

3.3. Exenciones concedidas para procurar asistencia social

El artículo 7.i de la Ley del IRPF declara exentas las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de menores, personas con discapacidad en grado igual o superior al 33% o mayores de 65 años. En este orden y aplicando las reglas de homologación, las personas que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez tan sólo tendrán que exhibir el documento acreditativo del derecho a la percepción de la misma para disfrutar de esta exención, sin necesidad de tramitaciones ulteriores. Por otra parte, se exime de gravamen las ayudas económicas concedidas por Instituciones Públicas a personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65% y a mayores de 65 años para financiarse su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de rentas de efectos múltiples (en adelante IPREM). En este supuesto, la acreditación del grado de discapacidad requiere la certificación del IMSERSO u órgano competente de la CCAA o la incapacitación judicial de la persona.

Este supuesto no contempla las posibles situaciones de las personas declaradas legalmente como dependientes, ya que la Ley de Dependencia concede esta asistencia en forma de servicio y no de prestación económica (servicio de centro de día y de noche del artículo 15.1.4 y 24 de la Ley de Dependencia), no produciéndose la sujeción al impuesto. Por otro lado, la Dirección General de Tributos en la Consulta de 20 de diciembre de 2004 ha indicado que no queda exenta la ayuda para mayores con dependencia, el llamado “cheque asistencial”, que se percibe para sufragar en parte los gastos de ayuda en el hogar, ya que no se trata de una financiación para estancias en

14 Las pensiones por orfandad las recibirán los hijos menores de dieciocho años o mayores a esta edad, pero siempre y cuando tengan reducida su capacidad de trabajo en un porcentaje valorado en grado de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. Se exceptúan de gravamen también las pensiones y haberes pasivos a favor de nietos y hermanos menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas. Se contempla una exención para los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social que pertenezcan a mutualidades alternativas en pro del principio de no discriminación.

15 Estas contingencias se regulan en los artículos 185 a 190 del TRLGSS.

residencias o centros de día. La permanencia del interesado en los centros indicados es requisito habilitante en la concesión de la exención. Además, conviene subrayar que en este supuesto se admite el acogimiento en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en las normativas de las Comunidades Autónomas, incluyéndose el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero reguladora de la Responsabilidad Penal de los Menores.

Debemos advertir que existen discordancias entre las definiciones de los grados de incapacidad en la regulación de la Seguridad Social y en el régimen de clases pasivas.

Otra exención recogida es la atinente a las prestaciones públicas para cuidados y asistencia establecidas en la Ley de Dependencia (artículo 7.x). La norma contempla a tal efecto las siguientes prestaciones económicas: prestación económica vinculada al servicio regulada en el artículo 17 de la Ley de dependencia¹⁶; prestación económica para cuidados en el entorno familiar y apoyo a cuidadores no profesionales que se contiene en el artículo 18 de la misma norma¹⁷ y, por último, la prestación económica de asistencia personal que se detalla en el artículo 19 de esta norma¹⁸. Este conjunto de prestaciones se configura como *numerus clausus*, puesto que en materia de exenciones no se admiten listados ejemplificativos ni integraciones mediante la figura de la analogía, como expresa el artículo 14 de la Ley General Tributaria. Por ello, las posibles prestaciones económicas que ya se prevén por la Disposición Adicional 3ª de la Ley de Dependencia no quedan exentas en materia fiscal al no incluirse de forma expresa en el artículo 7.x.

3.4. Exenciones concedidas en función de la previsión de ahorro de personas con discapacidad o en situación de dependencia

Por su parte, la letra W del artículo 7 neutraliza la obligación de pago respecto de rendimientos del trabajo provenientes de Sistemas de Previsión Social relacionados en el artículo 53 de la Ley del IRPF. La exención se extiende a los planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión social asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia y de las aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados que excedan del importe previsto en la Disposición Adicional decimoctava de la Ley del IRPF¹⁹.

Los “productos de previsión” contemplados en la Ley generarán en su momento pensiones por jubilación, incapacidad o dependencia, sujetas al impuesto como rendimientos del trabajo. Las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos de discapacitados también se consideran rendimientos del trabajo. Ahora bien, si media la discapacidad, las rentas anteriormente indicadas quedan exceptuadas de gravamen. Conviene subrayar que el

16 Esta prestación económica es personal y de carácter periódico. Se concede sólo en el supuesto en el que no sea posible el acceso a un servicio público o concertado de atención y cuidado.

17 Cuando el beneficiario esté siendo atendido por su entorno familiar y se reúnan las condiciones establecidas por el artículo 14.4 de la Ley de dependencia, se reconocerá una prestación económica para cuidados familiares. Se exige la afiliación, el alta y la cotización según corresponda del cuidador.

18 Esta prestación pretende proteger y fomentar la autonomía de las personas con gran dependencia. Trata de contribuir a la contratación de una persona para la asistencia personal durante un número de horas al día, de manera que facilite al beneficiario el acceso a la educación y al trabajo, así como una vida más autónoma en el ejercicio de las actividades básicas de la vida diaria.

19 Calvo Vérguez, J. *La fiscalidad de los planes de pensiones*, La Ley, Madrid, 2008.

Los descendientes que cuenten con una discapacidad igual o superior al 33% continuarán dando derecho a estas ayudas, aún cuando alcancen la mayoría de edad. Además, los descendientes con discapacidad computarán doble a efectos del número de hijos en orden a la concesión de la ayuda.

Legislador introduce una especialidad en relación a la regla general incluida en el artículo 60.3 de la Ley del IRPF, según la cual la discapacidad idónea para acceder a las ventajas fiscales se mide a través del grado de discapacidad, disponiéndose el 33% como umbral mínimo para su aplicación. Con la pretensión de abordar la interpretación de esta norma, debemos recordar algunas de las cuestiones evaluadas para obtener el grado concreto (Real Decreto 1971/1999 modificado por Real Decreto 1856/2009): se mide con criterios facultativos las repercusiones de carácter social, educativa o cultural que implica la deficiencia del

individuo. De esta forma, dos personas con una misma deficiencia pueden tener diferente grado de discapacidad, puesto que su integración social, cultural, educativa o laboral podrá verse afectada con más o menos intensidad por las deficiencias apuntadas. Cuando se certifica el grado, ya ha quedado incorporado en el mismo la influencia, esto es, el impacto que la limitación física, psíquica o sensorial produce en cada individuo concreto. Si no fuera así se podría aprobar un catálogo de grados en relación con las diferentes deficiencias y facilitar la certificación de la discapacidad, eliminándose por innecesario, el trámite de la valoración.

Sin embargo, en este supuesto la norma tiene en cuenta ya no sólo el grado de discapacidad, sino también el tipo de deficiencia que le sirve de base. Exige, en orden al disfrute de la ventaja, un grado de discapacidad físico o sensorial de al menos el 65% o psíquico igual o superior al 33%. El Legislador, por tanto, evalúa separadamente -requiere un grado superior de discapacidad por deficiencias psíquicas en relación al grado exigido cuando la limitación es sensorial o física- aspectos ya tenidos en cuenta a la hora de certificar el grado de discapacidad. Sería más lógico que el Legislador utilizara un único criterio de medición, a nuestro juicio el grado de discapacidad, en el que ya se incluye la valoración del elemento anterior a través del porcentaje concreto. Una valoración conjunta en la que se atiende a ambos criterios implica volver a ponderar desde el punto de vista fiscal una cuestión ya evaluada administrativamente.

Entrando en la mecánica de la exención, los rendimientos aquí indicados están exentos hasta un importe máximo anual de tres veces el IPREM. En caso de concurrencia de los dos tipos de rendimientos exentos, el límite se aplicará a la cuantía conjunta anual. La cantidad que sobrepase el límite mencionado se someterá a gravamen como rendimientos del trabajo.

Las exenciones atinentes al tema objeto de análisis no se encuentran sólo en el artículo 7 de la Ley del IRPF. En concreto, el artículo 33.4.B, en sede de alteraciones de patrimonio, considera exenta la ganancia que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de vivienda habitual siempre y cuando la operación se realice por mayores de 65 años o por personas que se encuentren en situación de dependencia severa o gran dependencia. El contenido de la exención nos merece las siguientes consideraciones:

- Desde la óptica de los principios constitucionales que sostienen el deber de contribuir, la exención de carácter subjetivo antepone la situación protegida a los principios de capacidad económica y progresividad. A tenor de lo dispuesto en el precepto, la transmisión de vivienda habitual por un sujeto pasivo con una situación acreditada de dependencia severa y que tributara al tipo marginal

más alto de la tarifa por el resto de sus rentas, quedaría exenta sin más. Y ello, además, tanto si la transmisión se produce a título oneroso como a título gratuito, puesto que la Ley no diferencia al respecto. Nos posicionamos a favor del beneficio fiscal siempre y cuando su concesión pase convenientemente por el tamiz de la capacidad económica concreta de la persona en situación de dependencia o con la edad apuntada.

El hecho de la edad, la dependencia o la discapacidad no implica que la persona tenga una situación económica desfavorable. Los certificados de dependencia corroboran en el grado y nivel preciso que una persona tiene limitada su autonomía personal y por este motivo necesita el apoyo de terceros. Este hecho no conlleva la concesión automática ni de los servicios ni de las prestaciones económicas de la Ley de Dependencia, puesto que se requiere el análisis concreto de la capacidad económica de la persona previamente acreditada como dependiente²⁰. Sin embargo, para la norma tributaria basta con la acreditación de la situación de dependencia severa o gran dependencia, lo que en nuestra opinión no es acertado.

Dos personas con una misma deficiencia pueden tener diferente grado de discapacidad, puesto que su integración social, cultural, educativa o laboral podrá verse afectada con más o menos intensidad por las deficiencias apuntadas..

- La norma analizada trata de proteger la vejez y la dependencia, pero no la discapacidad. La persona discapacitada disfrutará de esta ventaja sólo cuando, además de su acreditación de discapacidad, obtenga el certificado de hallarse en situación de dependencia en los dos grados más altos. Creemos que sería conveniente hacer extensiva esta ventaja también a las personas con discapacidad, habida cuenta de que existe una ineludible relación con las situaciones de edad avanzada y de dependencia. Con la diferenciación establecida se corre el riesgo de incurrir en una situación de discriminación negativa indirecta o implícita. Además, podría pensarse que la norma considera necesaria esta diferenciación de trato por estimar unas situaciones más vulnerables que otras, si bien entendemos que esta labor de índole subjetiva no debería asumirla el Legislador Tributario. Estas consideraciones de carácter material deberían quedar reservadas a normas extrafiscales.
- La exclusión de la discapacidad, a nuestro juicio, se debe a meros condicionamientos de carácter presupuestario. La Ley intenta proteger la recaudación de las ganancias derivadas de la transmisión de vivienda habitual que, tras las últimas modificaciones de los tipos, no son nada desdeñables. En conclusión, *de lege ferenda* convendría unificar las situaciones protegidas en función siempre de la capacidad económica de los sujetos implicados y esto último por expreso mandato constitucional.

La Disposición Adicional 15ª de la Ley del IRPF declara no sujeta al impuesto la percepción económica recibida como consecuencia de la firma de un contrato de hipoteca inversa sobre la vivienda habitual del sujeto pasivo.

20 La Disposición Adicional 5ª de la Ley 41/2007 contiene una serie de reglas especiales para valorar las disposiciones patrimoniales para la correcta determinación de la capacidad económica de los solicitantes de prestaciones por dependencia. Se contienen determinadas normas que impedirán la disposición fraudulenta de los bienes a fin de mermar la capacidad económica del sujeto y obtener la prestación solicitada.

La figura de la hipoteca inversa permite al solicitante de la misma obtener una prestación periódica que sirve de complemento a su capacidad económica sin necesidad de desalojar la vivienda habitual objeto del contrato.

Esta figura constituye un impulso para la cohesión social y de ahí que la legislación fiscal complete la regulación al declarar exentas las percepciones que obtiene el firmante de este contrato.

La figura de la hipoteca inversa permite al solicitante de la misma obtener una prestación periódica que sirve de complemento a su capacidad económica sin necesidad de desalojar la vivienda habitual objeto del contrato. Por ello, se obtiene liquidez periódica a cambio de la hipoteca sobre un bien inmueble que se sigue habitando. Esta figura constituye un impulso para la cohesión social y de ahí que la legislación fiscal complete la regulación al declarar exentas las percepciones que obtiene el firmante de este contrato²¹.

Respecto a esta figura deseamos subrayar que la Ley 41/2007, de 7 de diciembre de Modificación de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y Otras Normas del Sistema Hipotecario y Financiero, de Regulación de las

Hipotecas Inversas y del Seguro de Dependencia y por la que se establece Determinada Norma Tributaria, contiene los perfiles jurídicos de esta figura en la Disposición Adicional 1ª. Se entiende por hipoteca inversa el préstamo o crédito garantizado mediante hipoteca sobre la vivienda habitual del solicitante que reúna los siguientes requisitos:

- Tanto el solicitante como los beneficiarios que éste pueda designar han de ser personas de edad igual o superior a 65 años o contar con la acreditación de situación de dependencia severa o gran dependencia.
- El deudor ha de disponer del importe del préstamo o crédito mediante disposiciones periódicas o únicas.
- La deuda es exigible por el acreedor y la garantía ejecutable cuando fallezca el prestatario o, si así se establece, cuando fallezca el último de los beneficiarios.
- Al fallecimiento del deudor hipotecario, sus herederos o el último de los beneficiarios designados podrán cancelar el préstamo en el plazo estipulado, abonando al acreedor hipotecario la totalidad de los débitos vencidos con sus intereses, sin que el acreedor pueda exigir compensación alguna por la cancelación.
- Sólo puede ser concedida por las entidades de crédito y por las entidades aseguradoras autorizadas para operar en España.
- Las cantidades periódicas que se perciban por la firma de la hipoteca inversa podrán destinarse total o parcialmente a la constitución de un plan de previsión asegurado (Disposición Adicional 4ª de la Ley 41/2007).

Aunque la Ley califica este supuesto como de no sujeción, entendemos que se trata de un supuesto de exención y de ahí que lo recojamos en este estudio. Las "rentas" periódicas que obtiene el solicitante de la hipoteca se podrían

21 Un resumen de los requisitos para la firma de una hipoteca inversa se recogen en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 24 de noviembre de 2011.

considerar como rendimientos de capital inmobiliario, si no fuese porque el Legislador las exige de gravamen en base a determinadas circunstancias de carácter social: edad y dependencia.

4. Conclusión general

El Legislador tributario ha llevado a cabo la elaboración de numerosas medidas en pro de las personas que se encuentran en situación de dependencia, discapacidad o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. La protección en este caso ha sido materializada fundamentalmente a través de la figura de la exención tributaria. Sin embargo, y reconociendo el esfuerzo realizado el problema estriba en el hecho de que estas exenciones son en su mayoría rogadas, exigiéndose en todo caso la exhibición del certificado que corresponda. Hemos puesto de relieve la insuficiencia normativa en cuanto a reglas de homologación claras que eviten duplicidad de trámites y exceso de burocracia. Además, *de lege ferenda* convendría que la normativa unificara su criterio de concesión para determinados beneficios, optando por el grado como único método de medición de la discapacidad. Finalmente, la loable intención de los legisladores de protección a determinadas situaciones personales no puede pasar por encima de la capacidad económica, eje central de medición del deber de contribuir.

5. Bibliografía consultada

- › AAVV *Informe sobre la situación de personas con discapacidad en el ámbito tributario y propuestas de mejora para el periodo 2010 a 2012*, CERMI y Fundación ONCE, Madrid, 2010.
- › Calvo Vérguez, J. *La fiscalidad de los planes de pensiones*, La Ley, Madrid, 2008.
- › Cubiles Sánchez-Pobre, P. "La protección patrimonial de las personas con discapacidad en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre", *Quincena Fiscal*, nº 5, Thomson-Aranzadi, 2005, pp. 39-64.
- › Cubiles Sánchez-Pobre, P. "La tributación de las personas con discapacidad en la Ley sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Visión crítica de la normativa actual y propuestas para su modificación", *Revista Técnica Tributaria*, nº 72, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2006, pp. 21-58.
- › Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R. *Vejez, discapacidad y dependencia. Aspectos sociales y de protección social*, Editorial Bosch, Barcelona, 2010.
- › Molina Fernández, C., Alcain Martínez, E., Alameda Castillo, MT., González Badía-Fraga, I. (coords) *Régimen Jurídico de las personas con discapacidad en España y en la Unión Europea*, Comares, Granada, 2006.



El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro de AEDAF

Alberto Quintas Seara

Investigador FPU del Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro de AEDAF

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto reflexionar acerca del alcance y finalidad de la regla establecida en la normativa comunitaria (Artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE) y doméstica (Artículo 7.1 de la Ley 37/1992), que posibilita la no sujeción al IVA de las operaciones que impliquen la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes. En este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *Schriever*, puesta en relación con su sentencia del caso *Zita Modes*, permite observar una flexibilización en sus condiciones de aplicación, en particular, en relación con la transmisión de negocios, empresas o de unidades económicas autónomas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmita la propiedad de éstos.

Abstract

This paper provides some thoughts about the scope and purpose of the rule provided in the EU law (Article 19 of the Directive 2006/112/EC) and the domestic legislation (Article 7.1 of Law 37/1992) which allows that operations involving the transfer of a totality of assets or part thereof not be subject to VAT. In this regard, the European Court of Justice ruling on the Schriever case, taking in conjunction with its judgement on the Zita Modes case, shows a more flexible approach to its application, in particular, concerning the transfer of a business in its entirety or of an independent part of an undertaking where the ownership of the business premises is not transferred.

Palabras clave

Fiscalidad europea, Directiva 2006/112/CE, Ley 37/1992, operaciones no sujetas a IVA, transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una parte del mismo.

Keywords

European taxation, Directive 2006/112/EC, Law 37/1992, transactions not subject to VAT, transfer of a business or of a part thereof.

Sumario

1. Introducción
2. La regla de no sujeción y su finalidad desde la óptica comunitaria
3. Análisis de la jurisprudencia del TJUE sobre la regla de no sujeción al IVA en la transmisión de empresas
 - 3.1. La Sentencia del TJUE en el asunto *Zita Modes*
 - 3.1.1. Antecedentes fácticos del caso
 - 3.1.2. Pronunciamiento del TJUE
 - 3.2. La Sentencia del TJUE en el asunto *Schriever*
 - 3.2.1. Antecedentes de hecho
 - 3.2.2. Pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la UE
 - 3.2.2.1. Sobre el concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes cubierta por la regla de no entrega
 - 3.2.2.2. Sobre la necesidad de que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida
4. La configuración de la regla de no sujeción en la legislación interna española
5. A modo de conclusión

1. Introducción

El presente trabajo trata de exponer las principales claves para la aplicación de la regla de no sujeción al IVA de las operaciones que impliquen la transmisión de un negocio, empresa o unidad económica en funcionamiento. Esta regla de no sujeción tiene como finalidad eliminar el sobrecoste financiero que para el adquirente de un negocio o unidad económica en funcionamiento se derivaría de la exigencia del IVA con motivo de la realización de tal operación. Recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) se ha pronunciado sobre la interpretación de esta regla de no sujeción al IVA flexibilizando sus condiciones de aplicación, en particular en relación con operaciones de “ventas de negocios” o de unidades económicas autónomas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmita la propiedad de éstos.

El estudio, por tanto, pretende exponer el alcance y finalidad de la regla de no sujeción establecida en la normativa (comunitaria y nacional) del IVA que resulta aplicable a las transmisiones de una unidad económica en funcionamiento, considerando los criterios establecidos por el TJUE en las sentencias *Zita Modes*¹ y *Schriever*². Asimismo, la segunda parte de este trabajo examina la aplicación de la referida regla de no sujeción en el contexto nacional, analizando la evolución de la legislación española y su interpretación por parte de los órganos administrativos y jurisdiccionales.

2. La regla de no sujeción y su finalidad desde la óptica comunitaria

La normativa europea reguladora del IVA, y en concreto el art. 19 de la Directiva 2006/112/CE³, que recoge en esencia lo dispuesto originariamente en el art. 5.8 de la Directiva 77/388/CEE⁴, permite a los Estados miembros de la UE considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente, lo que supone una suerte de excepción a la regla general de sujeción establecida en el art. 2.1, apartado a) de la citada Directiva⁵.

De este modo, los Estados miembros quedan habilitados para establecer a nivel interno una regla de no sujeción para la transmisión de empresas, negocios o unidades económicas en funcionamiento. No obstante, tal regulación nacional debe ajustarse a la autorización europea y, por ende, ser interpretada de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante).

1 TJUE de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, *Zita Modes Sàrl v. Administration de l'enregistrement et des domaines* (Luxemburgo).

2 TJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, *Christel Schriever v. Bundesfinanzhof* (Alemania).

3 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto del valor añadido (DOCE nº L 347, de 11 de diciembre de 2006).

4 Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOCE nº L 145, de 13 de junio de 1977).

5 Este precepto, como es sabido, declara la sujeción a IVA de las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

La regla de no sujeción desde la óptica comunitaria responde a una finalidad de naturaleza dual, a saber: económica, por cuanto pretende favorecer la continuidad de las actividades empresariales; y financiera, por cuanto se orienta a eliminar el sobre coste financiero que para el adquirente tendría la sujeción a IVA de la transmisión.

Es importante tener presente en todo momento, que la Sexta Directiva en general y el régimen de deducciones en particular, gravitan en torno al principio de neutralidad en relación con la carga fiscal ligada a las actividades económicas sujetas a IVA llevadas a cabo por el empresario con independencia de sus fines y resultados⁶.

Así, la finalidad de esta regla de no sujeción, en palabras del propio TJUE, radica en "facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado"⁷.

Podría afirmarse pues, que la regla de no sujeción desde la óptica comunitaria responde a una finalidad de naturaleza dual, a saber: económica, por cuanto pretende favorecer la continuidad de las actividades empresariales; y financiera, por cuanto se orienta a eliminar el sobre coste financiero que para el adquirente tendría la sujeción a IVA de la transmisión.

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

De este modo, cuando un Estado miembro haya hecho uso de esta facultad, la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no podrá ser considerada como una entrega de bienes a efectos de la Sexta Directiva (art. 2.1), y por tanto no estará sujeta a IVA⁸. Conviene recordar, que esta regla también puede resultar de aplicación

6 Vid., entre otras, las SSTJUE de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, *Rompelman*, ap.19; de 21 de septiembre de 1988, asunto C-50/87, *Comisión v. Francia*, ap. 15; de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, ap.15; de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, *Midland Bank*, ap.19; de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, *Abbey National*, ap.24; o las más recientes SSTJUE de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, ap.43; de 22 de marzo de 2012, asunto C-153/11, *Klub*, ap. 35; o de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, *EMS*, ap.43.

7 Vid. sentencia *Zita Modes* ap.39, y sentencia *Schriever*, ap.23.

8 Vid. SSTJUE de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, *Abbey National plc*, ap.30; de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, *Zita Modes*, ap. 29; y de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, *AB SKF*, ap.36.

en determinados supuestos de cesión de acciones, pues desde el punto de vista funcional, la venta de todos los activos de una sociedad y la venta de todas las acciones de ésta venía siendo considerada como equivalente⁹.

Como ya hemos avanzado, el TJUE se ha pronunciado en dos ocasiones específicamente sobre la interpretación y alcance de la regla de no sujeción al IVA en la transmisión de unidades económicas en funcionamiento, a saber: los asuntos *Zita Modes* (2003) y *Schriever* (2011), que son expuestos a continuación.

3. Análisis de la jurisprudencia del TJUE sobre la regla de no sujeción al IVA en la transmisión de empresas

3.1. La Sentencia del TJUE en el asunto *Zita Modes*

3.1.1. Antecedentes fácticos del caso

En este pronunciamiento el TJUE aborda la aplicación de la regla de no sujeción al IVA en relación con un caso donde una sociedad luxemburguesa (*Zita Modes Sàrl*), que explotaba una tienda de moda, vendió en el año 1996 su establecimiento comercial de artículos de confección a una segunda entidad, denominada *Milady* (no vinculada), que pasó a explotar una perfumería. Las autoridades luxemburguesas denegaron la aplicación de la regla de no sujeción argumentando que la adquirente no había continuado la actividad del cedente, puesto que éste explotaba un comercio de ropa y el cesionario una perfumería.

Además, se afirmaba que, de acuerdo con la normativa luxemburguesa reguladora del IVA, el cesionario debía continuar la actividad del cedente en el mismo sector, así como estar autorizado por el Ministerio competente para ejercer su actividad en tal sector, lo cual no había sido acreditado por la sociedad *Milady*.¹⁰

Después de recurrir ante las autoridades administrativas pertinentes y verse desestimadas las pretensiones de la parte actora, el asunto llegó a los tribunales (*Tribunal d'arrondissement de Luxembourg*) el 20 de noviembre de 1998, remitiéndose el asunto al TJUE para que resolviese una serie de cuestiones prejudiciales acerca la interpretación del art. 5.8 de la Sexta Directiva en conexión con el supuesto de hecho planteado.

9 En este sentido, la STJUE de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, *AB SKF*, ap. 35, y 41, declaró la equivalencia entre la cesión de acciones y la transmisión en bloque de la totalidad o de parte de una empresa a los efectos de la regla de no sujeción del art.5.8 de la Directiva 77/388/CEE o del art.19 de la Directiva 2006/112/CE, siempre que el Estado miembro, claro está, haya optado por hacer uso de tal facultad, careciendo de relevancia que dicha cesión de materialice en un solo acto o en varias operaciones consecutivas. Sin embargo, no debemos perder de vista como la STJUE de 30 de mayo de 2013, asunto C-651/2011, *X BV*, aps.44-51, parece haber reinterpretado su contenido al afirmar que "la cesión a favor a de una misma persona de todas las acciones de una sociedad por todos los accionistas de ésta no puede asimilarse a la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva".

10 Cabe indicar que la normativa española, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 4/2008, reflejaba el mismo enfoque restrictivo desplegado por las autoridades luxemburguesas, sobre la base de que tal configuración del supuesto de no sujeción por su normativa doméstica contribuía a garantizar el principio de neutralidad de este impuesto, pues el cesionario asumía los derechos y obligaciones del cedente en materia de IVA (en particular los relativos a la eventual regularización de las deducciones efectuadas por los bienes de inversión); y que del requisito relativo a que el cesionario continuase la personalidad del cedente contemplado en el art.5.8 de la Sexta Directiva, se desprendería implícitamente que el cesionario también debía continuar necesariamente en la actividad ejercida por aquél. Vid., en ese sentido, la sentencia *Zita Modes*, aps.21, 22 y 23.

3.1.2. Pronunciamiento del TJUE

El TJUE salió al paso frente a tal interpretación restrictiva de la Sexta Directiva declarando, en primer lugar, que los Estados miembros que hayan hecho uso de la facultad conferida en el art. 5.8 de la Sexta Directiva deben aplicar la regla de la no sujeción a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no pueden, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en relación con sujetos pasivos parciales cuando sea necesario para evitar posibles distorsiones de la competencia, y cuando concurra riesgo de fraude o evasión fiscal en los términos establecidos en el referido precepto.

En segundo lugar, el TJUE abordó el concepto de “transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes”, recordando que, ante la ausencia de una remisión expresa a la normativa de los diferentes Estados miembros para determinar su sentido y alcance, los presupuestos de aplicación de la regla de no sujeción del art. 5.8 de la Sexta Directiva del IVA requieren de una interpretación comunitaria autónoma y uniforme, a la luz del contexto y objetivo perseguido por tal normativa¹¹.

A este respecto, la referida Directiva definía en su art. 5, apartado primero, con carácter general el concepto de entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, para posteriormente, en sus apartados segundo a séptimo, precisar qué puede o debe considerarse como bien corporal, entrega de bienes o entrega a título oneroso.

Partiendo de esta base, y habida cuenta de la finalidad de la Sexta Directiva, el Tribunal declaró que las operaciones cubiertas comprenden la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Sin embargo, la mera cesión de bienes (v.gr. venta de existencias), quedaría fuera de este régimen.

En este punto, conviene resaltar como la definición de las operaciones cubiertas aportada por el TJUE coincide sustancialmente con el concepto de rama de actividad establecido en el art. 2, apartado j), de la Directiva 2009/133/CE¹² donde se define como “el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”.

En tercer lugar, el Tribunal entendió que no puede restringirse la aplicación de la regla de no sujeción a supuestos donde el adquirente continúe la misma actividad que el transmitente¹³. Ciertamente, el art. 5.8 de la Sexta Directiva no hace referencia en su tenor literal a la utilización por parte del adquirente de los bienes transmitidos, sino a la continuidad del beneficiario en la personalidad del cedente, si bien conforme a la interpretación del TJUE, no

11 En este sentido, vid. las SSTJUE de 28 de enero de 1984, asunto C-327/82, *Ekro*, ap.11; de 19 de septiembre de 2000, asunto C-287/98, *Linster*, ap.43; de 9 de noviembre de 2000, asunto C-357/98, *Yiadom*, ap.26; de 27 de febrero de 2003, asunto C-373/00, *Adolf Trulev*, ap.35; o las más recientes SSTJUE de 22 de septiembre de 2011, asunto C-482/09, *Budějovický Budvar*, ap.29; de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, *Schriever*, ap.22; de 22 de marzo de 2012, asunto C-190/10, *Génesis*, ap.40; o de 21 de octubre de 2012, asunto C-467/08, *Padawan*, ap.32.

12 Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DOUE nº L 310, de 25 de noviembre de 2009).

13 Vid. sentencia *Zita Modes*, ap.45.

estamos ante un requisito para la aplicación de la regla de sujeción, sino ante una consecuencia derivada del hecho de considerar que no ha tenido lugar una entrega de bienes en el sentido del art. 2.1.

No obstante, se matiza que la aplicación de dicha regla procede cuando el beneficiario tiene intención, determinada sobre la base de elementos objetivos, de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida, pero no cuando simplemente se pretende liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

En cuarto lugar, y en relación con la exigencia de autorización de establecimiento por parte de las autoridades domésticas para el ejercicio de la actividad que permite la universalidad de bienes transmitida, el Tribunal declara su improcedencia al suponer una restricción de la regla de no sujeción contraria al art. 5.8 de la Directiva, siempre que no se trate de mercancías cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o sus características específicas.

En síntesis, a los efectos que a nuestro trabajo interesan, podría afirmarse que cuando los Estados miembros hayan hecho uso de tal facultad, la transmisión de una empresa o de un conjunto de bienes corporales y, en su caso, incorporeales, que constituyan una parte de la misma susceptible de desarrollar una actividad económica autónoma, quedará cubierta por la regla de no sujeción siempre que la intención del beneficiario sea continuar en la explotación del establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente la de proceder a su inmediata liquidación. Por el contrario, no podrá exigirse por las diversas legislaciones domésticas que el adquirente continúe en la misma actividad que desarrollaba el transmitente, ni que disponga de una autorización para el ejercicio de la actividad que permiten los bienes adquiridos.

3.2. La Sentencia del TJUE en el asunto *Schriever*

3.2.1. Antecedentes de hecho

Los antecedentes de hecho de este caso son similares a los del caso *Zita Modes*, aunque el asunto *Schriever* posee una mayor riqueza de matices. En concreto, el caso se refiere a una persona física residente de Alemania (la Sra. Schriever) que explotó, hasta el 30 de junio de 1996, un comercio minorista de artículos deportivos en unos locales comerciales de su propiedad. A partir de esa fecha, enajenó las existencias y el equipamiento comercial de la tienda a una sociedad alemana *Sport S. GmbH* a cambio de una determinada contraprestación de mercado, sin que se mencionara el IVA en la factura expedida en este contexto.

De forma paralela, la Sra. Schriever arrendó a la citada sociedad, a partir de 1 de agosto de 1996 y por tiempo indefinido, los locales comerciales en los que se llevaba a cabo la actividad comercial. Sin embargo, en el propio contrato de arrendamiento se recogía una cláusula que facultaba a ambas partes para instar su resolución a más tardar el tercer día laborable de cada trimestre natural, con efectos al término del siguiente trimestre natural. Finalmente, quedó constatado como la entidad *Sport S.*, continuó en la actividad del comercio de artículos deportivos durante dos años aproximadamente, hasta el 31 de mayo de 1998.

La Sra. Schriever, por su parte, no hizo constar los rendimientos obtenidos en dicha operación en su declaración del IVA del ejercicio de 1996 al considerar que, de acuerdo con su legislación interna, la enajenación de las existencias y del equipamiento de su tienda constituía una transmisión íntegra de un negocio no sujeta al IVA. Sin embargo, la administración tributaria alemana (*Finanzamt*) consideró, por el contrario, que no se cumplían los requisitos de una

transmisión íntegra de un negocio, ya que el inmueble, como elemento esencial del negocio, no formaba parte de los elementos enajenados a la sociedad Sport S., liquidando en consecuencia el IVA correspondiente.

Es importante resaltar como los tribunales alemanes en primera instancia (*Finanzgericht*), sostuvieron el razonamiento del contribuyente sobre la base de dos argumentos fundamentales: en primer lugar, la continuidad efectiva en la actividad del negocio de la Sra. Schriever por parte de Sport S.; y, en segundo lugar, la irrelevancia de que existiera la posibilidad teórica de resolver en cualquier momento el contrato de arrendamiento por ambas partes.

Ante tal pronunciamiento, la administración alemana, recurrió la sentencia en casación ante el Tribunal Financiero Federal (*Bundesfinanzhof*) con el argumento adicional de que un arrendamiento sujeto al plazo legal de resolución contractual no garantizaba una continuidad duradera de la actividad de la empresa puesto que no es posible la explotación del comercio minorista sin los locales del establecimiento. Dicho órgano, recordó que, según su reiterada jurisprudencia, podía entenderse que estábamos ante una transmisión de negocio, a pesar de que determinados elementos esenciales del mismo fueran excluidos de la operación, siempre que, el beneficiario pudiera utilizarlos a largo plazo, y así continuar de forma duradera en la actividad empresarial. Sin embargo, el hecho de que el contrato de arrendamiento de los locales comerciales por tiempo indefinido pudiera ser resuelto por cualquiera de las partes a corto plazo, dotaba a este caso de una naturaleza singular en virtud de la cual se optó por plantear cuestión prejudicial ante el TJUE que, en líneas generales, vino a reiterar los principios establecidos en la sentencia *Zita Modes*, si bien aportó nuevos criterios para la interpretación de la regla de no sujeción al IVA en transmisiones de negocios en funcionamiento.

3.2.2. Pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la UE

3.2.2.1. Sobre el concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes cubierta por la regla de no entrega

Partiendo de la interpretación aportada en la sentencia *Zita Modes*, y a la que ya nos hemos referido, el TJUE recuerda que para que pueda apreciarse la existencia de una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, a los efectos de la regla de no sujeción del art. 5.8 de la Sexta Directiva, el conjunto de los elementos transmitidos debe ser “suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma”¹⁴.

Ahora bien, el Tribunal da un paso más en la delimitación jurídica del concepto al afirmar que será la naturaleza de la actividad económica de que se trate la que determinará si el conjunto de bienes transmitidos debe contener tanto bienes mobiliarios como inmobiliarios.

Así, si la actividad económica en cuestión no requiere de la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevarla a cabo, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del art. 5.8 de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble.

Por el contrario, si la actividad económica consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles, no podrá entenderse que existe tal transmisión, a los efectos de aplicación de la regla de

14 Vid. sentencia *Schriever*, ap.25

no sujeción, sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales, la cual no tiene por qué resultar necesariamente de un acto traslativo de la propiedad, como en el supuesto de puesta a disposición del cesionario de los locales comerciales a través de la formalización de un contrato de arrendamiento con el transmitente, que conservaría la nuda propiedad de los mismos.

En otras palabras, podría afirmarse que el hecho

de que los locales comerciales se entreguen únicamente en alquiler al cesionario, reteniendo el transmitente del negocio la propiedad de los mismos, no supone necesariamente un obstáculo para que dicho adquirente desarrolle la actividad del vendedor.

El Tribunal entendió que no puede restringirse la aplicación de la regla de no sujeción a supuestos donde el adquirente continúe la misma actividad que el transmitente

Debemos hacer referencia también a la posibilidad, cubierta por la regla de no sujeción, de que aun necesitando la actividad de un local específico, el cesionario disponga de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de los bienes transmitidos y continuar de forma satisfactoria con la actividad económica de que se trate.

Como puede observarse, el TJUE toma partido por un enfoque eminentemente fáctico que pivota sobre una apreciación global de las circunstancias de hecho que caracterizan la operación para determinar si está comprendida en el ámbito de la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva, de manera que en este marco debe concederse especial importancia a la naturaleza de la actividad económica realizada por el cedente.

Con esta interpretación, se pretenden evitar los efectos negativos derivados de una distinción arbitraria entre las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y las efectuadas por quienes son meros titulares de un derecho de arrendamiento sobre los mismos, pues ni la redacción del art. 5.8 de la Sexta Directiva ni su finalidad permiten presumir que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes susceptible de acogerse a la regla de no sujeción¹⁵.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que si bien es cierto que los inmuebles tienen, por norma general, un peso relativo importante en el valor del negocio transmitido, y, por ende, en el IVA a pagar; aun no integrándose en el conjunto de los elementos cuya propiedad se trasmite, el importe del IVA podría suponer una carga importante para el cesionario, por lo que atendiendo a la finalidad propia de la regla de no sujeción, el Tribunal entiende que conviene extenderla a este tipo de supuestos con los matices que ya hemos tenido ocasión de comentar en función de la actividad económica de que se trate.

15 Conviene destacar, en este sentido, como a nivel interno, la DGT ya se había mostrado partidaria de no aplicar la regla de no sujeción a una operación de transmisión de todos los activos y pasivos de un negocio de restauración, incluyendo el derecho de traspaso del local donde ejerce la actividad el arrendatario transmitente, al constituir un conjunto de elementos patrimoniales capaces de desarrollar una actividad económica autónoma (vid., consultas de 10 de octubre de 2007, V2145-07; o de 25 de octubre de 2010, V2288-10; si bien puede encontrarse alguna consulta en sentido contrario como la dictada el 16 de mayo de 2011, V1218-11); en el supuesto de venta de un comercio al por menor de artículos de papelería, en el que se transmite la propiedad de todas las existencias, mobiliario, enseres, y fondo de comercio, subrogándose el adquirente en el contrato de arrendamiento del local comercial, cuya titularidad no ostentaba el transmitente (vid. consulta de 23 de octubre de 2007, V2229-07); o en el supuesto de una sucursal en España de una sociedad norteamericana, cuya licencia para la explotación de restaurante y demás negocios alimenticios, le facultaba a permitir la explotación de un tercero a través de una sublicencia, traspasando simultáneamente todos los activos materiales para la explotación de la actividad, incluyendo el mobiliario, los empleados y el derecho de uso del local (vid. consulta de 29 de diciembre de 2009, V2839-09).

Expuestos los argumentos de fondo, y en relación con el caso de autos, el TJUE se muestra partidario de apreciar la existencia de una operación cubierta atendiendo a una serie de consideraciones de diversa índole¹⁶.

La primera de ellas, se refiere a que, generalmente, la transmisión de las existencias y del equipamiento de un comercio minorista se realiza para permitir al adquirente continuar con la gestión del citado comercio.

La segunda, parte de la base de que, por regla general, para la adecuada explotación del comercio minorista cedido, no es necesario que el titular del negocio lo sea también del inmueble en que éste se encuentra, incluso si se trata de una actividad económica que no puede desarrollarse sin disponer de locales comerciales.

Asimismo, y como consecuencia de las consideraciones anteriores, en la medida en que la transmisión de existencias y del equipamiento comercial es suficiente para permitir la continuidad de una actividad económica autónoma, la transmisión de los inmuebles no es determinante para calificar la operación como transmisión de una universalidad de bienes.

Por ello, y aun cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiera que el adquirente utilice los mismos locales de los que dispuso el vendedor, nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento.

3.2.2.2. Sobre la necesidad de que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida.

Una vez expuesta la visión del TJUE en relación con el alcance del concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido del art. 5.8 la Sexta Directiva, el siguiente elemento sobre el que centrar la atención a los efectos de aplicación de la regla de no sujeción, tiene que ver con el propósito del cesionario en relación con la empresa o parte de la misma que le es transmitida.

Como ya se puso de manifiesto en la sentencia *Zita Modes*, el TJUE consideró que es necesario que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida (*intend to operate the business*), y no simplemente liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias. En este sentido, el Tribunal de Justicia viene entendiendo que las intenciones que albergaba el adquirente pueden o, en determinados casos, deben tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación, siempre, claro está, que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos¹⁷, pues estamos ante un elemento que por definición pertenece al ámbito interno del sujeto, y, por tanto, muy difícilmente constatable si no se manifiesta en actos externos.

La determinación de la referida motivación subjetiva del adquirente a través de elementos objetivos, a nuestro juicio, posiblemente deba articularse a través de un análisis de los objetivos o finalidades esenciales de la operación, tal y como el TJUE ha establecido cuando ha configurado el elemento subjetivo del principio europeo de prohibición de abuso en materia fiscal.

¹⁶ Vid. sentencia *Schriever*, aps.33-36.

¹⁷ Este ha sido el criterio seguido por la jurisprudencia del TJUE en sus sentencias de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, *Rompelman*, ap.24; de 26 de septiembre de 1996, asunto C-230/94, asunto *Enkler*, ap.24; de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09, X, aps. 47 y 51; y reiterado muy recientemente en la sentencia de 12 julio de 2012, asunto C-326/2011, *J.J. Komen*, ap.33.

En relación con los elementos objetivos a tomar en cuenta para verificar la intención de explotar el negocio o parte de la empresa transmitida, el TJUE dota de particular relevancia a determinadas circunstancias.

En primer lugar, estaría la concreta configuración de la operación que incluye, por una parte, la transmisión de las existencias y del equipamiento comercial¹⁸, y, por otra, el arrendamiento simultáneo del local comercial, lo que permite al adquirente continuar desarrollando la actividad económica llevada a cabo anteriormente por el vendedor.

El Tribunal da un paso más en la delimitación jurídica del concepto al afirmar que será la naturaleza de la actividad económica de que se trate la que determinará si el conjunto de bienes transmitidos debe contener tanto bienes mobiliarios como inmobiliarios.

En segundo lugar, tendríamos la duración efectiva de la actividad de explotación del negocio transmitido por el cesionario. Así, en el caso concreto, el Tribunal entendió que la continuación de la actividad durante casi dos años confirma que la intención originaria del cesionario no consistía en liquidar el negocio.

En tercer lugar, habría que observar el negocio jurídico en virtud del cual se formaliza la operación, y en concreto, la toma de posesión del cesionario de los locales comerciales. Por ello, si se tratase de un contrato de arrendamiento, cobraría importancia la duración del mismo, así como las formas acordadas para finalizarlo, por cuanto pudieran impedir la continuidad duradera de la actividad económica del negocio transmitido. En particular, el TJUE ha entendido que “la posibilidad de resolver un contrato de arrendamiento por tiempo indefinido previo preaviso a corto plazo no es, en sí misma, determinante para concluir que el cesionario tuviese la intención de liquidar de inmediato el establecimiento comercial o la parte de la empresa transmitida”¹⁹.

Ciertamente, la decisión de las autoridades tributarias domésticas acerca de la aplicación de la regla de no sujeción en supuestos como el de autos, no puede depender exclusivamente de que se produzca o no la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles integrantes del negocio o parte del mismo transmitido sin atender a la naturaleza de la actividad económica desarrollada; y mucho menos, en su caso, de las condiciones específicas del contrato de arrendamiento (fundamentalmente duración y forma de resolución), al ser contrario al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA²⁰.

En definitiva, concluye el Tribunal que el art. 5.8 de la Sexta Directiva “debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la

18 Nótese la diferencia entre una mera cesión de bienes, como sería la venta aislada de existencias; y la cesión conjunta de existencias de productos y equipamiento comercial del negocio transmitido, pues en el primer supuesto, no estaríamos, en ningún caso, ante una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido de la Sexta Directiva; mientras que en el segundo, simplemente quedaría por determinar, en función de la naturaleza de la actividad en cuestión y la aptitud de los bienes transmitidos para desarrollar una actividad económica autónoma, si es necesario que la transmisión de dichos elementos muebles (existencias y equipamiento comercial) vaya acompañado o no de la toma de posesión de los locales comerciales por parte del cesionario.

19 Vid. sentencia *Schriever*, ap.43.

20 Vid. SSTJUE de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97, *Gregg*, ap.20; de 28 de junio de 2007, asunto C-363/05, *Claverhouse & The Association of Investment Trust Companies*, ap.29; de 10 de marzo de 2011, asunto C-540/09, *Skandinaviska Enskilda Banken*, ap. 36; o de 29 de marzo de 2012, asunto C-500/10, *Belvedere Costruzioni*, ap.22.

transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma”²¹.

4. La configuración de la regla de no sujeción en la legislación interna española

El legislador español hizo uso de la facultad contemplada en la Sexta Directiva²², de manera que nuestra actual ley del IVA²³ (LIVA, en adelante) prevé en su art. 7.1, y frente a la regla general del art. 4.1, tal supuesto de no sujeción²⁴ para la transmisión de empresas o unidades económicas autónomas. En su configuración originaria, el mencionado artículo contemplaba tres modalidades de esta operación con sus respectivos caracteres definidores cuya concurrencia determinaba la no sujeción al impuesto, a saber: en primer lugar, estaría la transmisión²⁵ por actos *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo en favor de un solo adquirente que continúe en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente; en segundo lugar, tendríamos la transmisión del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de actividad, no necesariamente a un único adquirente, en el marco de operaciones societarias de fusión, escisión, aportación de rama de actividad²⁶ y canje de valores; y, en tercer lugar, la transmisión *mortis causa* de la totalidad o una parte del patrimonio empresarial del sujeto pasivo en favor de aquellos adquirentes que continúen en el ejercicio de la misma actividad empresarial del transmitente.

Como denominador común a las modalidades de transmisión no sujetas por actos *inter vivos* y *mortis causa* se exigían una serie de requisitos, tales como la continuidad en la actividad del transmitente por parte del

21 Vid. sentencia *Schriever*, ap.45.

22 Así, el art.5.1 de la ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (hoy derogada) ya contemplaba el supuesto de no sujeción al impuesto de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional inspirado en el art.5.8 de la Sexta Directiva, si bien a la luz de su tenor literal podían plantearse serias dudas sobre si reflejaba correctamente la finalidad armonizadora de la norma comunitaria.

23 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

24 Aunque no resulta esencial a los efectos de este trabajo, conviene mencionar como a pesar de que en el marco de la Sexta Directiva parece claro que nos encontramos ante un supuesto de no sujeción, pues no se realiza el hecho imponible en virtud de la regla de “no entrega de bienes”, desde el punto de vista interno se ha planteado a nivel doctrinal si realmente estamos ante un supuesto de no sujeción (tal y como explícitamente lo considera el art.7 LIVA) o más bien ante un caso de exención tributaria (por cuanto se satisfacen los requisitos del art.4 LIVA para declarar la sujeción de la operación). Una aproximación a esta cuestión, con reflejo de las diferentes posiciones doctrinales, puede encontrarse en ARRIBAS LEÓN, M., HERMOSÍN ÁLVAREZ M., “La transmisión *inter vivos* de la empresa en el impuesto sobre el valor añadido”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº255, 2004, pp.77-84.

25 Ante la falta de una mayor precisión por parte del tenor literal del precepto, y a pesar de lo establecido en el art.4.1 LIVA, debemos entender incluidas tanto las transmisiones efectuadas a título oneroso, que serán la mayoría, pero también las efectuadas a título gratuito, en línea con lo establecido en el art.5.8 de la Directiva 77/388/CEE. Sobre este particular, vid. CHECA GÓNZALEZ, C., “El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial”, *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, pp.32-37.

26 Nótese como el concepto de rama de actividad a estos efectos era el mismo que operaba en el régimen especial del impuesto de sociedades, en virtud de la remisión que el art.7.1, apartado b), LIVA (redacción original) efectuaba al art.2.4 de la ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Así también queda recogido en la Disposición Adicional Segunda, apartado 1, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

adquirente²⁷, o la necesidad de que se transmitiera la totalidad del patrimonio, que no figuraban como tales en su norma comunitaria de referencia, es decir, en el art. 5.8 de la Directiva 77/388/CEE²⁸. Del mismo modo, el art. 7.1 LIVA hacía referencia a la necesidad de que los elementos patrimoniales transmitidos permaneciesen afectos a la actividad empresarial que se venía llevando a cabo por el transmitente. Sin embargo, la no fijación de un plazo concreto dejaba abierta la puerta a la labor interpretativa de los órganos administrativos, y, en su caso, jurisdiccionales, en determinados supuestos conflictivos²⁹.

Las consecuencias derivadas de la aplicación de esta disposición pueden sintetizarse de la siguiente forma: 1) No repercusión del IVA en operaciones de transmisión de empresas o partes de las mismas por parte del transmitente al adquirente, lo cual “abara” en términos globales la operación o, cuando menos, facilita financieramente su realización; 2) Subrogación del adquirente a los efectos de la calificación como primera o segunda entrega de las eventuales transmisiones posteriores de los inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial cuya transmisión se declara no sujeta (regla de la “no entrega”)³⁰;

Ciertamente, la decisión de las autoridades tributarias domésticas acerca de la aplicación de la regla de no sujeción en supuestos como el de autos, no puede depender exclusivamente de que se produzca o no la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles integrantes del negocio o parte del mismo transmitido sin atender a la naturaleza de la actividad económica desarrollada; y mucho menos, en su caso, de las condiciones específicas del contrato de arrendamiento.

27 Debe entenderse que el término adquirente engloba evidentemente tanto a las personas físicas como jurídicas, pero también a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (vid.art.35.4 LGT en relación con el art.84.Tres LIVA).

28 Así queda plasmado en las consultas de 12 de marzo de 2003 (V0025-03) o de 29 de octubre de 2003 (V0111-03), que reflejan el criterio administrativo seguido hasta entonces, y donde la única excepción que se contempla en relación con el requisito de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, son los posibles saldos existentes en caja o bancos a nombre del transmitente. La justificación, según la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 1998 (nº. 00/1844/1996), FJ 4º, reside en que “a la hora de fijar el precio de la transmisión de un negocio se puede bien incorporar el dinero de caja y bancos en el precio de venta, o bien descontarlo, con lo que dicho precio de venta se minorará en el importe retenido, siendo el efecto final el mismo, por cuanto, en definitiva, el dinero constituye un bien de los denominados fungibles (...)”. No obstante, el propio TEAC, en algunas ocasiones se ha mostrado flexible a la hora de apreciar este requisito cuando el vendedor retenía bajo su propiedad determinados bienes o derechos frente a terceros susceptibles de ser calificados como “residuales” y que, por ende, no influían en la continuidad del funcionamiento del negocio transmitido (vid. Resolución de 13 de julio de 2005, nº 00/3465/2003). En este sentido, resulta pertinente la crítica relativa al carácter restrictivo de la Ley 37/1992 en comparación con su norma comunitaria de referencia en este punto, efectuada por LASARTE ÁLVAREZ, J., “La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al impuesto sobre el valor añadido”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº254, 2004, p.45.

29 No obstante, tampoco resultaría conveniente la fijación por el legislador de un plazo temporal determinado, y más a la luz de los recientes pronunciamientos del TJUE, puesto que la aplicación o no de la regla de no sujeción a IVA pivota fundamentalmente sobre la intención del adquirente de continuar con la explotación de la actividad que deberá valorarse conforme a un conjunto de elementos objetivos. Por ello, el establecimiento de un periodo legal mínimo de afección de los bienes a la actividad supondría un enfoque excesivamente formalista que desvirtuaría las líneas maestras fijadas por la jurisprudencia comunitaria, sin que por ello pueda negarse la importancia de este elemento *a posteriori* para valorar la intención del adquirente.

30 Cfr. art.20.1.22 LIVA.

Sin duda, el elemento central sobre el que gravita la regla de no sujeción tras la reforma es el concepto de unidad económica autónoma, y en este sentido, puede apreciarse la desaparición en la literalidad del precepto de la referencia al concepto de rama de actividad, propio del régimen especial de fusiones contenido en el TRLIS.

y 3) Subrogación del adquirente a los efectos del régimen de deducción del IVA soportado previamente por el transmitente³¹.

Tal regulación fue modificada por la Ley 4/2008 con el objeto de adaptarla a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea derivada de la sentencia *Zita Modes* que flexibilizó la interpretación de los requisitos de la regla europea de no sujeción al IVA en materia de transmisión del patrimonio empresarial. Así, frente a la redacción originaria donde se hablaba de “transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo”, la redacción actual del art. 7.1 LIVA se refiere a “la transmisión de un conjunto de

elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios”. También cabría destacar como se eliminan las referencias a las transmisiones *mortis causa* o derivadas de operaciones societarias, que ahora deben entenderse subsumidas en la nueva regla de no sujeción.

Por otra parte, y aunque no se derive directamente de la jurisprudencia del TJUE en el asunto *Zita Modes*, pero sí de forma indirecta, cabe resaltar como tras la reforma operada por la ley 4/2008, se supera el requisito de que la transmisión *inter vivos* deba ser realizada “en favor de un solo adquirente”³² al haberse eliminado tal mención del tenor literal del precepto. Ciertamente, el art. 19 de la Directiva 2006/112/CE habla de “beneficiario” en singular si bien, teniendo en cuenta que el patrimonio empresarial transmitido puede estar integrado por varias unidades económicas autónomas susceptibles de acogerse a la regla de no sujeción, nada parece oponerse a que exista una pluralidad de adquirentes. Incluso antes de la citada reforma, ya puede encontrarse alguna consulta aislada de la DGT en la que establece que “el requisito que establece el artículo 7.1º.a) de la Ley 37/1992 de que exista un único adquirente o destinatario de la transmisión del total del patrimonio ha de reinterpretarse en el sentido de que, para cada transmisión patrimonial que haya de ser considerada constitutiva de una rama de actividad, el adquirente de la misma sea un único empresario o profesional. Cabe la posibilidad, por tanto, de que un único patrimonio empresarial sea objeto de una transmisión no sujeta aun cuando haya varios destinatarios de la misma, a condición de que los elementos patrimoniales que se transmiten a cada uno de ellos por separado puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se ha descrito”³³. No obstante, la consolidación definitiva de este criterio, antes de la reforma de la ley, quedaría fijada en el FJ 5º de la STS de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007/1093).

31 Cfr. arts.104 a 114 LIVA.

32 La referencia explícita a este requisito en la doctrina de la DGT, aún con posterioridad a la sentencia *Zita Modes*, puede observarse en algunas consultas como las de 25 de enero de 2006 (V0152-06) o de 13 de marzo de 2006 (V0439-06). Una crítica, entre otras, acerca de la exigencia de este requisito por parte de la legislación española puede encontrarse en ALMUDÍ CID, J.M., “La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorrata”, *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº15, 2005, p.18.

33 Vid. consulta de 5 de julio de 2006 (V1366-06).

Sin duda, el elemento central sobre el que gravita la regla de no sujeción tras la reforma es el concepto de unidad económica autónoma, y en este sentido, puede apreciarse la desaparición en la literalidad del precepto de la referencia al concepto de rama de actividad, propio del régimen especial de fusiones contenido en el TRLIS. Así, la aplicación de la regla de no sujeción en el marco de una operación de restructuración empresarial no depende de que la misma pueda encuadrarse en el Capítulo VIII, del Título VII del TRLIS³⁴, pues la finalidad de la regla de no sujeción a IVA en el marco de las operaciones de restructuración societaria “persigue una finalidad específica y distinta de la del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores”³⁵, tal y como ha recordado recientemente el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de junio de 2013, FJ 8º, (rec.º 4665/2010).

En este sentido, es importante destacar como la doctrina administrativa anterior a la reforma, identificaba el concepto de rama de actividad del art.83.4 TRLIS con el de actividad económica autónoma que se desprendía de la sentencia *Zita Modes*, o al menos afirmaba su “coincidencia sustancial”, lo que abría la puerta a la aplicación del concepto nacional sin contravención del principio de interpretación uniforme del derecho comunitario, y por ende, a considerar la transmisión de una universalidad parcial de bienes como no sujeta a IVA cuando los activos y pasivos que se incluían en el conjunto patrimonial transmitido pudieran ser considerados como una rama de actividad³⁶.

El apego de la DGT a este concepto propio del impuesto de sociedades como determinante de la aplicación o no de la regla de no sujeción, incluso en meras transmisiones *inter vivos* fuera de una operación de restructuración en sentido estricto, en algunos casos dejaba en un segundo plano cuestiones como la transmisión del propio inmueble en el que se desarrollaba la actividad comercial, que *a posteriori* sería abordada con profundidad por el TJUE en la sentencia *Schriever*. Así, en el supuesto de la venta de una farmacia, con transmisión al adquirente (también farmacéutico³⁷) de todo el inmovilizado y existencias de medicamentos, a excepción del local comercial, se llega a la conclusión de que si el conjunto transmitido es susceptible de encajar en el concepto de rama de actividad del

34 Ciertamente, la redacción del art.7.1, apartado b), de la LIVA anterior a la reforma, supeditaba la no sujeción de la operación a IVA a que ésta pudiera acogerse al régimen especial de fusiones previsto en el TRLIS. Esta íntima conexión trazada por el legislador español, suponía *de facto* trasladar toda la problemática existente en el marco del impuesto de sociedades para determinar el acogimiento o no al régimen especial de una operación de restructuración empresarial al ámbito de la imposición indirecta. Sin ánimo de profundizar en esta cuestión, y teniendo en cuenta lo establecido en el art.96.2 TRLIS y su importancia en la doctrina de la DGT en materia de impuesto de sociedades, se llegaba a la situación en que si la operación no superaba el test de los motivos económicos válidos, no se podía aplicar la regla de no sujeción a IVA. Es cierto que la cláusula antiabuso del art.96.2 TRLIS está pensada para evitar el fraude o la evasión fiscal en materia de impuesto de sociedades y que el art.19 de la Directiva 2006/112/CE deja la puerta abierta para que los Estados que hayan optado por aplicar la regla de no sujeción tomen medidas para evitarlo en materia de IVA, pero tampoco se puede presumir que la falta de motivos económicos válidos a efectos de aplicación del régimen especial de fusiones, supone una conducta fraudulenta o elusiva a efectos del IVA. Esta afirmación resulta coherente con la jurisprudencia derivada de la sentencia *Zita Modes*, cuyo apartado 31, deja claro que un Estado miembro que hace uso de la facultad del art.5.8 de la Sexta Directiva (hoy art.19 de la Directiva 2006/112/CE) no puede limitar la aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en el mismo, y en las que desde luego no figura el concepto de “motivos económicos válidos”, a diferencia de lo que sucede en la Directiva 2009/133/CE (base del régimen especial de fusiones del TRLIS) donde sí figura de forma expresa la vinculación entre la ausencia de los mismos y la presunción de fraude o evasión fiscal.

35 Vid. STS de 11 de junio de 2011, FJ 3º (nº rec. 5654/09).

36 Vid. consulta de 31 de marzo de 2006 (V0589-06), cuyo criterio es reiterado, entre otras, en las consultas de 10 de octubre de 2007 (V2145-07), 11 de abril de 2008 (V0768-08) y de 19 de diciembre de 2008 (V2440-08).

37 Esta precisión no resulta baladí si la ponemos en relación con la naturaleza de la actividad económica en cuestión, pues si bien es cierto que desde la sentencia *Zita Modes* no se exige que el adquirente desarrolle la misma actividad, no lo es menos que en el caso de una farmacia, con traspaso de mobiliario y existencias (medicamentos), esto no parece posible.

art. 83.4 TRLIS, será de aplicación la regla de no sujeción aunque algún elemento patrimonial particular afecto a la actividad como el local comercial no se transmita³⁸. Tal interpretación, en nuestra opinión, podría calificarse como flexible y acertada³⁹, si la comparamos con otras emitidas en supuestos muy similares⁴⁰, anticipando en cierto modo las líneas de la sentencia *Schriever*, en lo que a la relevancia de la transmisión del local comercial se refiere.

Ciertamente, en otras ocasiones, aun entendiéndose cumplido el requisito de la rama de actividad, como en el caso de la transmisión de todos los activos de una empresa afectos a una actividad de asesoramiento fiscal y contable a excepción de los inmuebles donde ésta se desarrollaba, se denegó la aplicación de la regla de no sujeción por este último motivo⁴¹.

Tras la reforma operada por la ley 4/2008, desaparece formalmente de la doctrina administrativa el concepto de rama de actividad, siendo sustituido por el de "unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios"⁴², que sin embargo, no es más que la definición que aporta el art. 83.4 del TRLIS, debiendo incluir el patrimonio transmitido todos aquellos elementos organizativos necesarios para su funcionamiento autónomo⁴³, incluyendo, en su caso, los medios humanos pertinentes⁴⁴, pues de lo contrario estaríamos ante una mera venta de activos empresariales que no estaría cubierta por la regla de no sujeción⁴⁵. Así, resulta prácticamente imposible establecer una regla general que identifique qué elementos integrantes del patrimonio empresarial deben ser transmitidos y cuales son prescindibles a efectos de encajar en el concepto de "unidad económica autónoma", pues esto dependerá esencialmente de la concreta actividad económica de que se trate.

38 Vid. consulta de 13 de febrero de 2006 (V0269-06).

39 En este sentido, CHECA GÓNZALEZ, C., "El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial", *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, p.71, ya afirmó en su momento que la falta de inclusión del local en la correspondiente transmisión no debía servir de factor determinante para declarar sin más, y sólo por ello, la sujeción al IVA de la operación en cuestión.

40 Vid. consulta de 30 de mayo de 2007 (V1128-07).

41 Vid. consulta de 4 de septiembre de 2006 (V1729-06).

42 Vid. consultas de 5 de octubre de 2009 (V2198-09), de 29 de diciembre de 2009 (V2839-09), de 4 de marzo de 2010 (V0395-10), de 31 de mayo de 2010 (V1196-10), 8 de septiembre de 2010 (V1941-10), de 14 de julio de 2011 (V1812-11), o de 9 de abril de 2012 (V0713-12).

43 En este sentido, en ocasiones podemos encontrar con supuestos donde algunos de los elementos determinantes del funcionamiento autónomo del conjunto transmitido, no se encontraban bajo la titularidad del transmitente sino que éste disfrutaba de los mismos régimen de arrendamiento. Así, tendríamos el caso particular de la transmisión de un centro comercial en funcionamiento, en el que la gestión, dirección, comercialización y explotación era prestada por una tercera sociedad al transmitente en régimen de arrendamiento de servicios. Si el adquirente no se subrogase en el referido contrato de gestión la DGT ha entendido que estaríamos ante una mera cesión de bienes sujeta a IVA (vid. consulta de 19 de septiembre de 2011 V2099-11, cuyo criterio se reitera en la consulta de 14 de febrero de 2012, V0318-12), si bien una interpretación *a sensu contrario* permitiría considerar la operación como no sujeta si el adquirente se subrogase en el citado contrato de arrendamiento de servicios, sin que en sentido estricto hubiese en la operación más transmisiones de la propiedad que la del centro comercial, lo cual, a nuestro juicio, aporta un matiz complementario a la interpretación dada en la consulta de 23 de febrero de 2009 (V0360-09).

44 Vid. consultas de 29 de diciembre de 2009 (V2840-09), de 23 de junio de 2010 (V1428-10), de 20 de diciembre de 2010 (V2769-10), de 1 de febrero de 2011 (V0185-11), o de 7 de junio de 2011 (V1467-11)

45 Así, se ha denegado la aplicación de la regla de no sujeción a IVA en el supuesto de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial afecto a la actividad que venía desarrollando un constructor en favor de su esposa, integrado por un conjunto de solares, promociones, vehículos, ordenadores e impresoras, por no acompañarse de una mínima estructura organizativa que permita concluir que se trata de un negocio en marcha (Vid. consulta de 11 de febrero de 2010, V0248-10).

Ahora bien, es importante distinguir entre los bienes materiales e inmateriales que el transmitente tenía afectos a la actividad, y los realmente necesarios para que ese conjunto transmitido sea susceptible de funcionamiento por sus propios medios, por lo que no hay obstáculo para que permanezcan bajo la titularidad del transmitente algunos de estos elementos siempre que pudieran ser calificados como accesorios⁴⁶.

Incluso, la doctrina administrativa, a la luz de la sentencia *Zita Modes*, ha llegado a precisar de forma explícita el concepto de la “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes” propio del art. 19 de la Directiva 2006/112/CE. Así, estaremos ante la transmisión de una universalidad total de bienes cuando se produzca la cesión de una empresa en su totalidad, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales; mientras que la transmisión de una universalidad parcial de bienes se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica (o varias), aunque la misma forme parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello⁴⁷.

Dejando al margen la cuestión de la rama de actividad, lo cierto es que desde la publicación de la citada sentencia y antes de la reforma operada por el legislador español, la DGT ya venía aplicando los nuevos criterios, lo que supone una clara manifestación del principio de eficacia directa del Derecho comunitario, y por ende, de la obligación de los Estados miembros de acoger la línea interpretativa del TJUE sin necesidad de esperar a que se produzca la adaptación de la norma interna. Así, se exigía por parte de las autoridades administrativas la intención del beneficiario de continuar con la explotación del local comercial o de la parte de la empresa transmitida, pero sin que fuese necesario que éste desarrollara la misma actividad a la que estaban afectos los bienes adquiridos⁴⁸. De este modo, se llegaba a una interpretación de la norma que podría ser calificada como contraria a su tenor literal⁴⁹. No obstante, el referido centro directivo fue bastante reacio a cambiar su interpretación en relación con el art. 7.1 LIVA, lo que podría justificarse en la falta de un soporte legislativo adecuado al haberse quedado éste “fuera de juego” tras la sentencia *Zita Modes*⁵⁰. Ciertamente, el caso español no era un fenómeno aislado en el conjunto

46 Como afirma la consulta de 2 de marzo de 2012 (V0470-12), “lo relevante no es que se transmita la totalidad de los elementos que constituyen el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, sino que, en cada supuesto, los elementos transmitidos constituyan una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios”. En igual sentido, pero en el ámbito jurisdiccional, pueden traerse, entre otras, a colación la STS de 13 de febrero de 2007, FJ 5º (RJ 2007, 1093) o la SAN de 6 de mayo de 2010 (JUR 2010\346156).

47 Vid. consultas de 24 de mayo de 2010 (V1093-10), de 15 de junio de 2010 (V1333-10) o de 19 de abril de 2011 (V1016-11), o de 8 de febrero de 2012 (V0260-12).

48 En este sentido, vid. consulta de 13 de junio de 2005 (V1051-05), donde explícitamente se recoge la adaptación de la doctrina administrativa a la jurisprudencia comunitaria, y por ende, que “si bien es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente”. Este criterio, respaldado también de forma manifiesta por el TEAC en su resolución de 28 de septiembre de 2005 (nº 00/7303/2003), FJ 5º; ha sido reiterado, entre otras, en las consultas de 30 de noviembre de 2005 (V2457-05), de 25 de enero de 2006 (V0152-06), de 13 de marzo de 2006 (V0439-06), de 10 de enero de 2007 (V0037-07), de 12 de marzo de 2007 (V0513-07), o de 11 de abril de 2008 (V0768-08); y posteriormente plasmado de forma explícita en el art.7.1 de la LIVA, en su redacción conforme a la ley 4/2008.

49 Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, p.22.

50 Sirva como ejemplo, la consulta de 10 de junio de 2004 (V0042-04), claramente continuista de la línea interpretativa anterior. Por su parte, también puede encontrarse alguna resolución de los órganos jurisdiccionales que no terminaba de asumir los nuevos criterios interpretativos, como la SAN de 19 de enero de 2006 (JUR 2006, 265150) que seguía vinculando la aplicación de la regla de no sujeción a la continuidad del adquirente en la misma actividad del transmitente.

La DGT ha entendido que el hecho de que la transmisión de una universalidad de bienes que puedan funcionar de manera autónoma se efectúe en dos fases sucesivas no desvirtúa la naturaleza de la operación. Sin embargo, si finalmente los elementos del inmovilizado no se llegasen a transmitir, habría que proceder a la rectificación de la tributación los elementos transmitidos en la primera fase, pues en ese caso la operación estaría sujeta al impuesto

de Estados miembros, pudiendo encontrarse otros ordenamientos domésticos en el ámbito comunitario cuya interpretación por parte de las respectivas autoridades nacionales en materia de aplicación de la regla de no sujeción resultaba cuanto menos discutible tras la citada sentencia del TJUE⁵¹.

En relación con el requisito de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, conviene apuntar como la DGT se ha mostrado partidaria de aplicar la regla de no sujeción en el supuesto de que el vendedor se reserve el derecho de uso y disfrute temporal sobre alguno de los bienes transmitidos en concepto de garantía cuando el precio se satisface de forma aplazada por el comprador, pero con la condición de que el adquirente pueda disponer de la empresa en conjunto con las facultades atribuidas al propietario⁵². Ciertamente,

los posibles derechos que se reserve el vendedor no deberían interferir con el correcto desarrollo de la actividad económica transmitida, de ahí que también destaque la relevancia del carácter temporal de los mismos.

Por otra parte, la cuestión relativa a la necesidad de la transmisión del inmueble como determinante de la aplicación de la regla de no sujeción, no quedó zanjada definitivamente con la reforma operada por la ley 4/2008. Así, en el supuesto de una sociedad que transmite a otra la totalidad de los elementos afectos a la actividad de fabricación, venta y marketing de latas de acero, con excepción de los terrenos y los inmuebles donde se desarrolla la actividad fabril, los cuales serían arrendados posteriormente al beneficiario para continuar con el desarrollo de la actividad, la DGT negó la aplicación de la regla de no sujeción sobre la base de que los elementos transmitidos desvinculados del inmueble donde estaban ubicados no podían desarrollar independientemente y aisladamente la actividad de fabricación. De este modo, la instalación fabril se concibe como "algo más que un mero contenedor de los elementos que van a transmitirse, pues necesariamente en una actividad de fabricación como la descrita en el texto de la consulta, el diseño y las características técnicas y operativas del inmueble pudieran ser determinantes para que pueda desarrollarse la actividad de fabricación, constituyendo estos inmuebles un elemento consustancial y necesario para la misma"⁵³.

51 A título de ejemplo, además del caso Luxemburgués, en el Reino Unido, la normativa interna relativa a la regla de no sujeción en materia de IVA hacía referencia también, entre otros, al requisito de que el adquirente debía continuar en el ejercicio de la misma actividad del transmitente (arts.5.1.a.i y 5.1.b.ii de la *VAT-Special Provisions- Order 1995*), y así seguía interpretándose por la administración tributaria (HMRC) varios años después de la promulgación de la sentencia *Zita Modes* lo que ponía en cuestión su compatibilidad (vid. JENKINS, P., "Current VAT Treatment of a TOGC", *The Tax Journal*, nº873, Londres, 2007, pp.19-21). Ahora bien, sobre esta cuestión conviene realizar una breve precisión, y es que la norma inglesa emplea el término "*the same kind of business*", lo cual aporta una cierta dosis de flexibilidad e indeterminación a partes iguales sobre que supuestos estarán dentro y cuales fuera, si bien lo que parece que no puede exigirse es que el adquirente tenga que desarrollar una actividad idéntica a la que venía desarrollando el transmitente.

52 Vid. consulta de 12 de noviembre de 2007 (V2388-07), relativa a la venta de un establecimiento hotelero en la que el propietario se reserva, en concepto de garantía para el pago del precio aplazado, el uso y disfrute de un apartamento que forma parte del complejo hasta que el adquirente complete el pago.

53 Vid. consultas de 17 de marzo de 2009 (V0514-09), de 12 de enero de 2011 (V0019-11), o de 12 de abril de 2011 (V0968-11).

Con posterioridad, sobre el mismo supuesto se solicitó una aclaración, reiterando la DGT su criterio, si bien matizando que la circunstancia de que el inmueble no vaya a ser objeto de transmisión, sin ser por sí misma determinante, deberá ser considerada como un elemento de prueba de que no se transmitirán todos los elementos necesarios de la empresa en funcionamiento. Incluso se basa en el hecho de que los inmuebles vayan a ser alquilados al adquirente para efectuar la misma actividad económica realizaba la transmitente para justificar la necesidad de que estos inmuebles se vinculen necesariamente con el resto de los elementos transmitidos al objeto de formar conjuntamente un establecimiento mercantil en funcionamiento, unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios⁵⁴.

Estamos pues ante una resolución que, en cierto modo, adelanta las líneas interpretativas del TJUE en el caso *Schriever*, al valorar la transmisión del inmueble en el contexto de la actividad económica en cuestión, y no de forma aislada, llegando a la conclusión de que resultaba esencial para que el conjunto patrimonial pudiese desarrollar una actividad económica autónoma, si bien resulta excesivamente rígida por cuanto se centra en la transmisión de la propiedad del inmueble, cuando el hecho de que el mismo se ceda en arrendamiento para nada compromete la realización de la actividad económica en cuestión⁵⁵.

El criterio expuesto anteriormente, también sirve a la DGT para entender la aplicación de la regla de no sujeción cuando el inmueble donde se desarrolla la actividad no es un elemento necesario, siendo los elementos que van a ser objeto de transmisión susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios⁵⁶.

En definitiva, puede afirmarse, que de acuerdo con la doctrina administrativa, la circunstancia de que los inmuebles (v.gr. naves industriales o locales comerciales) sean arrendados al adquirente para efectuar la misma actividad que realizaba el transmitente, aun cuando aquél no estaría obligado, constituye un elemento de prueba adicional sobre la necesidad de que dichos inmuebles se vinculen necesariamente con el resto de los elementos transmitidos integrando conjuntamente un establecimiento mercantil en funcionamiento, si bien la decisión final sobre la aplicación o no de la regla de no sujeción a IVA dependerá de la naturaleza de la actividad en cuestión, observándose una tendencia a denegarla cuando se trate de actividades de fabricación y a concederla cuando se trate de actividades de comercialización o prestación de servicios.

Ahora bien, aún en supuestos como los citados anteriormente, la cuestión puede complicarse, si la transmisión se realiza en dos fases sucesivas y no en un único acto. De este modo, no sería un caso atípico, si en una primera fase se procede a la transmisión de elementos tales como la cartera de clientes, el fondo de comercio, las existencias, las relaciones comerciales de las transmitentes, el personal o el capital circulante, mientras que se reserva para una segunda fase, sometida al cumplimiento de determinadas condiciones suspensivas, la transmisión de los derechos sobre los bienes del inmovilizado material (inmuebles y maquinaria), que hasta ese momento permanecerán en régimen de arrendamiento. En este supuesto, siguiendo el criterio de la doctrina administrativa anteriormente expuesto resulta evidente que, si los elementos del inmovilizado son necesarios para el desarrollo de la actividad económica en cuestión, y así lo demuestra el hecho de que hasta que se verifiquen las condiciones que habiliten

54 Vid. consulta de 15 de octubre de 2010 (V2323-09).

55 Nótese que del relato de hechos se extrae que el adquirente tenía la obligación contractual de abandonar los terrenos e inmuebles en el plazo máximo de cuatro años, cuestión sobre la cual la DGT ya no se detiene, pues al considerar el inmueble esencial para el funcionamiento del conjunto, la transmisión de su propiedad al adquirente resulta, a su juicio, esencial.

56 Vid. consultas de 8 de abril de 2010 (V0662-10), de 4 de agosto de 2010 (V1831-10), de 10 de septiembre de 2010 (V1983-10), de 3 de febrero de 2011 (V0241-11), de 28 de marzo de 2011 (V0796-11), de 26 de abril de 2011 (V1067-11).

El TJUE, tanto en lo que se refiere al concepto de transmisión de negocio o unidad económica autónoma como en lo que atañe al requisito de la intención de continuidad del ejercicio de la actividad por el cesionario, adopta una posición poco formalista que pivota sobre el examen global de los hechos y circunstancias de la operación a la luz de la finalidad de la regla de no sujeción al IVA

su traspaso son otorgados en régimen de arrendamiento al adquirente, ambas transmisiones deberían estar sujetas a IVA, si bien la DGT ha entendido que el hecho de que la transmisión de una universalidad de bienes que puedan funcionar de manera autónoma se efectúe en dos fases sucesivas no desvirtúa la naturaleza de la operación. Sin embargo, si finalmente los elementos del inmovilizado no se llegasen a transmitir, habría que proceder a la rectificación de la tributación los elementos transmitidos en la primera fase, pues en ese caso la operación estaría sujeta al impuesto⁵⁷.

Por último, conviene resaltar como, a nivel interno, las bondades de índole financiera inherentes a esta regla de no sujeción se ven difuminadas en los

casos de "ventas de empresas" o unidades económicas en funcionamiento que lleven aparejadas transmisiones de inmuebles, pues la operación puede estar no sujeta a IVA, pero sujeta y no exenta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (TPO, en adelante) en relación con el inmueble, según lo establecido en el art. 7.5, párrafo segundo, del RD Leg. 1/1993 de 24 de septiembre **por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**⁵⁸, siendo este el criterio que viene aplicando la DGT⁵⁹, y que ha sido confirmado por el TEAC⁶⁰.

Ciertamente, la interacción de ambos preceptos normativos puede ser especialmente gravosa para el adquirente en aquellos supuestos en los que el patrimonio empresarial transmitido esté compuesto en su mayor parte por inmuebles (v.gr. el caso de un empresa constructora), pero también cuando a pesar de la existencia de un único inmueble, generalmente empleado como local comercial, su valor represente una parte importante del valor total del negocio transmitido (v.gr. un comercio minorista), pues a diferencia del IVA el TPO no es un impuesto deducible *a posteriori* por el beneficiario.

Cabría entonces preguntarse, si esta conjunción normativa a nivel interno, no desvirtúa la finalidad de la regla de no sujeción del art. 19 de la Directiva 2006/112/CE, y por tanto resulta contraria al ordenamiento comunitario⁶¹.

57 Vid. consulta de 3 de noviembre de 2010 (V2377-10).

58 Cabe advertir sobre la falta de coordinación terminológica entre el art.7.1 LIVA y este precepto, lo cual suscita dudas sobre su alcance.

59 En este sentido, resulta particularmente ilustrativa, la consulta de 8 de septiembre de 2006 (V1804-06), cuyo criterio ha sido reiterado, entre otras, por las consultas de 20 de julio de 2007 (V1607-07) o de 27 de abril de 2009 (V0888-09).

60 Vid. resolución del TEAC de 23 de junio de 2010 (nº 00/151/2010).

61 Así lo entienden, MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, p.29, que proponen como alternativa más deseable el mantenimiento del supuesto de no sujeción a IVA, pero suprimiendo el gravamen por TPO; o, en su defecto, la eliminación del supuesto (facultativo para los Estados miembros) de no sujeción a IVA y la correspondiente renuncia a las exenciones que pudieran corresponder de acuerdo con el art.20.1 LIVA.

Ya hemos visto como, una de las cuestiones que se ha planteado ante el TJUE es si pueden articularse ventas de negocios o de unidades económicas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmitan éstos, de manera que se podría aprovechar la ventaja de la no sujeción al IVA, evitando a su vez la carga fiscal del TPO en la transmisión inmobiliaria⁶².

En este sentido, podría mantenerse que tal estructura es viable pero requeriría de un cuidadoso análisis jurídico y una no menos impecable contractualización de la operación, partiendo de la base de la regulación europea y nacional en materia de IVA, y muy especialmente de los criterios interpretativos fijados en las sentencias del TJUE *Zita Modes y Schriever*⁶³.

5. A modo de conclusión

A la vista de lo expuesto, debe destacarse el importante papel desempeñado por el TJUE como “Tribunal Supremo” en relación con la interpretación de la Sexta Directiva del IVA, en aras de lograr una interpretación uniforme del impuesto en los diferentes Estados miembros.

Las dos pronunciamientos del TJUE que hemos expuesto sobre la regla de no sujeción al IVA de las transmisiones de negocios en funcionamiento aportan las claves para la interpretación y aplicación de esta importante regla de no sujeción. Esta jurisprudencia flexibiliza de forma relevante la aplicación de este supuesto de no sujeción ampliando el ámbito objetivo de una regla que abarata y favorece las transmisiones de empresas (de unidades económicas en funcionamiento) reduciendo su coste fiscal/financiero para el adquirente.

En síntesis, bien podría mantenerse que la sentencia *Zita Modes* dejó en evidencia el carácter eminentemente restrictivo de los requisitos establecidos por la normativa española para la aplicación de la regla de no sujeción prevista en la Sexta Directiva, produciéndose una primera flexibilización de los mismos a través de la vía de la interpretación de los órganos administrativos, para cristalizar finalmente en una reforma legislativa que adaptó la LIVA a las directrices derivadas de la jurisprudencia comunitaria, en aras de lograr su compatibilidad con el Derecho

62 No obstante, hay que tener presente que aunque no se incluyan bienes inmuebles como parte del patrimonio empresarial transmitido, el Tribunal Supremo ha entendido en su sentencia 22 de enero de 2004 (RJ 2004/864), siguiendo el criterio de otras precedentes como las SSTS de 2 de febrero de 1996 (RJ 1996, 2656) o 22 de octubre de 2002 (2002, 9602), que la transmisión *inter vivos* en bloque del patrimonio global de una empresa a un solo adquirente, que continúa en la actividad empresarial del transmitente es una operación no sujeta al IVA pero sí a TPO sobre la base de que dicha transmisión es ajena a la actividad empresarial del transmitente. En su momento, esta interpretación ya fue criticada con acierto por la doctrina científica mayoritaria, si bien debe tenerse presente que los hechos enjuiciados se produjeron bajo la anterior redacción del art.7.5 del RDL 1/1993. Por ello, conviene traer a colación la importante resolución del TEAC de 23 de junio de 2010 (nº 00/151/2010), que resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, aclara que la no sujeción a IVA derivada de la aplicación del art.7.1 a) LIVA, no determina la sujeción de la operación a TPO si en la misma no se transmiten bienes inmuebles. Por su parte, algún Tribunal Superior de Justicia, de forma aislada, ha acogido el criterio del Tribunal Supremo anteriormente mencionado en fechas más recientes (vid. SSTSJ de Castilla La Mancha de 26 de febrero de 2009 [2009\333252], de 9 de septiembre de 2010 [JUR 2010\343746], o de 27 de diciembre de 2010 [JUR 2011\68992]), siguiendo una línea jurisprudencial que, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, entendemos claramente contraria a la finalidad del art.5.8 de la Sexta Directiva. Asimismo, este criterio interpretativo, pierde toda vigencia cuando se trata de hechos acaecidos bajo la actual redacción del art.7.5 del RDL 1/1993, y por eso algunos tribunales de otras CCAA no lo han acogido (vid. STSJ del Principado de Asturias de 23 de julio de 2009 [2009\472082], o STSJ de Baleares de 27 de junio de 2011 [JT 2011\750]).

63 Existen otros pronunciamientos del TJUE con menor relevancia sobre esta cuestión, a saber: las SSTJUE de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, y de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, *AB SKF v. Skatteverket* (Suecia).

Comunitario y también para permitir que tal regla de no sujeción sirviera a su finalidad: facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, disminuyendo el coste fiscal-financiero de la operación para el beneficiario⁶⁴.

Cabe observar cómo el TJUE, tanto en lo que se refiere al concepto de transmisión de negocio o unidad económica autónoma como en lo que atañe al requisito de la intención de continuidad del ejercicio de la actividad por el cesionario, adopta una posición poco formalista que pivota sobre el examen global de los hechos y circunstancias de la operación a la luz de la finalidad de la regla de no sujeción al IVA (si se quiere la "ventaja fiscal"). Así, sólo cuando, a la luz de un conjunto de elementos objetivos, resulte que no se cumple con la finalidad de tal norma (eliminar la carga derivada del IVA en una auténtica transmisión de unidades económicas en funcionamiento donde el cesionario continua la actividad) la operación quedaría extramuros de la regla de no sujeción y, por tanto, sujeta y no exenta al IVA.

En el fondo, el TJUE emplea un razonamiento similar al utilizado para configurar el principio europeo de prohibición de abuso en materia fiscal en sus sentencias-guía *Emlands-Stärke*⁶⁵, *Halifax*⁶⁶ o *Part Service*⁶⁷. También se pueden encontrar paralelismos entre esta jurisprudencia en materia de IVA y los pronunciamientos del Tribunal de Justicia al hilo de la interpretación de la "Directiva de Fusiones" (90/434/CEE)⁶⁸, lo cual resulta relevante dado que en las operaciones societarias de transmisión de empresas pueden combinarse ambas regulaciones.

No debe perderse de vista, que la posición del TJUE da al traste con enfoques de corte más formalista como el desplegado en Alemania, y por ende, supone un toque de atención para otros Estados miembros que apuesten por esa vía interpretativa de la regla de no sujeción comunitaria. Como se pone de manifiesto en el caso *Schriever*, la jurisprudencia alemana sobre la regla de no sujeción no se ajusta al enfoque sustancialista del Tribunal de Justicia al darle un peso excesivo a determinados elementos contractuales de la operación, en particular, la duración del contrato de arrendamiento de los inmuebles⁶⁹. No obstante, no puede perderse de vista que la forma a través de la que se transmite el negocio y los términos contractuales de la operación poseen gran relevancia, a efectos de verificar la concurrencia de los dos presupuestos de la regla de no sujeción: la transmisión de una unidad económica autónoma en funcionamiento y la intención o motivación del cesionario de adquirir el negocio para continuar el desarrollo de la actividad económica (en el mismo sector o en otro).

64 Algunos autores, han apuntado que otro de los objetivos de la regla de no sujeción consiste en conseguir una simplificación de la gestión del impuesto para la Administración, pues se evitan comprobaciones innecesarias dirigidas a ordenar la devolución del IVA soportado por el adquirente. En este sentido, vid. ALMUDÍ CID, J.M., "La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorrata", *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº15, 2005, p.13.

65 STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto C-110/99, *Ermsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*.

66 STJUE de 12 de febrero de 2006, asunto C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*.

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

68 Vid., por ejemplo, la STJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto C-126/10, *Foggia-SGPS v. Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais*, sobre la cláusula antiabuso contenida en el art.11.1, apartado a) de la Directiva de Fusiones.

69 Algunos tribunales (*Bundesfinanzhof*) habían considerado que un arrendamiento con una duración de diez años era suficiente para permitir el uso de elementos esencial del negocio (los inmuebles) a largo plazo, en tanto que otros órganos judiciales (*Finanzgericht Baden-Württemberg*) habían dictaminado que un arrendamiento por un periodo de cinco años de un inmueble de uso empresarial, propiedad del cedente, era insuficiente para considerar que había una continuidad de la actividad empresarial.

A nuestro juicio, la reciente sentencia del TJUE en el caso *Schriever*, cuando menos, podría traer consigo una segunda flexibilización de las condiciones de aplicación de la normativa europea y española reguladora de este supuesto de no sujeción, especialmente cuando los elementos inmuebles no formen parte del conjunto transmitido, pues el criterio de la DGT de no aplicar la regla de no sujeción cuando se determine su carácter esencial para el funcionamiento autónomo de la actividad en cuestión⁷⁰, resulta injustificadamente estricto a la luz de la citada sentencia del TJUE de la que puede extraerse que aun cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiera que el adquirente utilice los mismos locales de los que dispuso el vendedor, nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento. Ciertamente, en estos casos, lo importante es que el adquirente entre en la posesión del inmueble para desarrollar la actividad y no tanto el título por el que lo haga, si bien habrá que tener en cuenta todo lo expuesto en su momento en relación a la determinación de la voluntad del adquirente, en base a una serie de elementos objetivos⁷¹, de continuar con la explotación del negocio y no proceder inmediatamente a su liquidación.

En definitiva, la jurisprudencia *Schriever* puede contribuir a facilitar las transmisiones del patrimonio empresarial en las que se utilizan inmuebles sin que se transmitan éstos, de manera que se pueda aprovechar la ventaja de la no sujeción al IVA y se evite la carga fiscal del TPO en la transmisión inmobiliaria. Podría mantenerse que tal fórmula es viable pero requiere un cuidadoso análisis jurídico y una no menos impecable contractualización de la operación.

Considerando la trayectoria de alineamiento sustancial de la doctrina de la DGT con la jurisprudencia europea, cabe esperar que en breve plazo las resoluciones del referido centro directivo reflejen la más reciente jurisprudencia del TJUE que flexibiliza en los términos expuestos la interpretación de la regla de no sujeción al IVA de la transmisión de empresas.



70 Nótese como, con posterioridad a la Sentencia *Schriever*, la DGT ha mantenido el criterio fijado en su consulta de 17 de marzo de 2009 (V0514-09), en sendos pronunciamientos de 26 de diciembre de 2011 (V3055-11, V3056-11, y V3057-11), si bien podríamos estar ante casos aislados, toda vez que han sido resueltos en el plazo de un mes desde la promulgación de la sentencia, por lo que habrá que esperar para ver si se produce un cambio de criterio en consonancia con la reciente doctrina del TJUE.

71 En este sentido, podrían tener relevancia elementos que antes no eran tenidos en cuenta por la DGT para aplicar o no la regla de no sujeción como el hecho de que los inmuebles sean arrendados al adquirente, a la vez que se constituye en favor de éste un derecho de retracto y tanteo sobre los mismos (vid. consulta de 10 de septiembre de 2010, V1983-10); o por ejemplo el plazo fijado en el contrato de arrendamiento (vid. consulta de 26 de abril de 2011, V1067-11).

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Supremo. Sala de lo Civil

Sentencia de 24 de abril de 2013, rec. 2108/2010

Ponente: Rafael Saraza Jimena

Compatibilidad entre la derivación de responsabilidades en vía administrativa y el ejercicio de la acción de nulidad por simulación absoluta en vía civil cuando tal derivación ha sido anulada.

La Sala viene a declarar que, ante un ocultamiento malicioso del bien susceptible de traba mediante la apariencia de una transmisión ficticia, la AEAT puede acudir a la jurisdicción civil para que declare la nulidad por simulación absoluta de un determinado contrato cuando ha finalizado sin éxito la exigencia de responsabilidad en vía administrativa. No hay incompatibilidad entre la derivación de responsabilidades en vía administrativa y el posterior ejercicio de la acción de nulidad por simulación absoluta en vía civil cuando tal derivación ha sido anulada.

La doctrina de los actos propios no es aplicable en aquellos supuestos donde una misma persona formula argumentaciones diferentes, incluso contradictorias en pleitos distintos, lo que es predicable también de actuaciones en vía administrativa y, eventualmente, contencioso-administrativa.

Fundamentos de derecho

TERCERO. Valoración de la Sala. Congruencia e imprecisiones terminológicas o conceptuales...

Puede considerarse que en los casos en que existiendo una simulación absoluta la jurisprudencia hace referencia a la "causa ilícita" se está refiriendo no a la causa del negocio, inexistente justamente por ser absolutamente simulado y como tal meramente aparente, sino a la causa de la simulación. Dado que pueden existir móviles determinantes de una simulación absoluta que no sean ilícitos o inmorales (la jactancia, la discreción, la confianza), pueden distinguirse simulaciones absolutas con causa lícita y con causa ilícita, por más que la simulación absoluta sea siempre una patología determinante de la nulidad absoluta del negocio, pues "los contratos sin causa... no producen efecto alguno" según prevé el art. 1275 del Código Civil.

En todo caso, esa causa ilícita de la simulación puede ser relevante para la determinación del interés que atribuye al tercero legitimación para el ejercicio de la acción de nulidad...

OCTAVO. Inexistencia de contradicción de actos propios, abuso de derecho o mala fe...

La AEAT, como administración pública obligada a servir con objetividad los intereses generales actuando de acuerdo con el principio de eficacia (art. 103 de la Constitución), hizo en su día lo que consideró más adecuado para el cobro de la deuda tributaria de PR. Dado que el único bien susceptible de traba había dejado de estar inscrito en el Registro de la Propiedad a su nombre por una transmisión que la AEAT consideraba ficticia, declaró el fallido e intentó derivar responsabilidades a quienes habían colaborado en la ocultación maliciosa del bien. No puede considerarse sorprendido en su buena fe quien es demandado por participar en un negocio simulado si antes se le ha considerado colaborador en una ocultación maliciosa de un bien del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba...

Tampoco considera la Sala que constituya un abuso de derecho o fraude procesal el ejercicio de una acción de nulidad por simulación absoluta cuando anteriormente ha fracasado la vía de la derivación de responsabilidades por colaboración en el ocultamiento malicioso de un bien. Los diversos instrumentos jurídicos están a disposición de los particulares y las administraciones para ser ejercitados, y si una vía no ha dado el resultado buscado (en este caso porque el Tribunal Económico Administrativo Central consideró que se estaba aplicando retroactivamente la norma que permitía la derivación), puede la administración utilizar otra de las que el ordenamiento jurídico pone a su disposición...

Tampoco se observa incompatibilidad entre la derivación de responsabilidades en vía administrativa (que no el ejercicio de una acción de rescisión, como se alega por los recurrentes) y el posterior ejercicio de la acción de nulidad por simulación absoluta en vía civil cuando tal derivación ha sido anulada, pues ambas parten de un mismo sustrato común: la existencia de un ocultamiento malicioso del bien susceptible de traba mediante la apariencia de una transmisión ficticia.

En todo caso, la doctrina de los actos propios no es aplicable en aquellos supuestos donde una misma persona formula argumentaciones diferentes, incluso contradictorias en pleitos distintos...

DUODÉCIMO.-Valoración de la Sala. Defectos en la formulación de los motivos y desestimación por motivos de fondo...

El punto de partida para decidir si la AEAT tiene legitimación para ejercitar la acción de nulidad por simulación debe ser la amplitud con que la legitimación para ejercer la acción de nulidad de pleno derecho ha sido reconocida por la jurisprudencia...

Dada la amplitud de tales términos, la existencia de un crédito tributario declarado por un acto administrativo, cuya validez se presume en tanto no sea anulado y es eficaz en tanto no sea anulado o suspendida cautelarmente su eficacia, constituye en principio un título suficiente para otorgar legitimación activa a la AEAT para ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta de los negocios jurídicos que impiden la efectividad del cobro de dicho crédito tributario.

DECIMOSEXTO. Valoración de la Sala. Nulidad por simulación absoluta.

El acreedor, en este caso la AEAT, en tanto ostenta un interés legítimo, puede ejercitar la acción de nulidad por simulación absoluta, que es imprescriptible, pues se trata de una nulidad "ipso iure" [por virtud del Derecho, por determinación de la ley], insubsanable y con efectos "erga omnes"...

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 2 de julio de 2013, rec. 5956/2010

Ponente: Emilio Frías Ponce

Procedimiento de Inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras. Dilaciones imputables al contribuyente.

La sentencia declara la necesidad de fijar un plazo para cumplimentar los requerimientos de aportación de datos, u otros antecedentes, a fin de determinar la existencia de dilaciones indebidas y el número de días a que afectan. La falta de fijación de un plazo no puede ser subsanada, tal como hizo el TEAC, considerando que procedía computar el plazo mínimo de 10 días.

Sin embargo, debemos tener en cuenta lo que el Tribunal declara en la sentencia que recogemos a continuación.

Fundamentos de derecho

SEXTO. Pues bien, aunque se parta de la obligación que tenía el obligado tributario de aportar la información controvertida, en cuanto era objeto de una actuación inspectora, es lo cierto que la Inspección no otorgó plazo alguno, incumpliendo lo que establecía el art. 36.4 del Reglamento General de Inspección, lo que impide, por esta sola circunstancia, imputar la dilación al contribuyente.

La concesión de un plazo ha sido considerada como esencial por la Jurisprudencia de esta Sala.

Así en la sentencia de 24 de noviembre de 2011, dijimos que :

“... Existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección...

El argumento opuesto por la Administración es contrario también al hecho que el Reglamento fija el plazo de diez días como mínimo, a lo que ha de añadirse que si lo aceptáramos, habría que admitir también que no habiendo señalado término para cumplir la más compleja de las solicitudes formuladas por la Inspección, se aplicaría el indicado de 10 días, lo que supondría una violación del principio de proporcionalidad”.

Esta doctrina aparece reiterada en las sentencias de 21 de Septiembre de 2012 , cas. 3077/2009 y de 8 de Octubre de 2012, cas. 5114/2011 .

Por otra parte, la falta de fijación de un plazo no puede ser subsanada tal como hizo el TEAC, considerando que procedía computar el plazo mínimo de 10 días.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 16 de mayo de 2013, rec. 4602/2010

Ponente: Óscar González González

Procedimiento de Inspección. Ampliación de las actuaciones inspectoras.

Aunque los motivos expuestos en el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras hagan referencia a circunstancias objetivas que no concurren en todos y cada uno de los cónyuges y ejercicios inspeccionados, ello no impide la ampliación, al tratarse de un procedimiento de inspección dirigido a la comprobación conjunta de ambos cónyuges, y además, en relación con varios ejercicios.

Una vez más, la unificación procedimental de obligaciones independientes entre sí, les atribuye una situación en la que comparten todos los plazos del procedimiento, plazos cuyo incumplimiento, etc., tendría unos efectos completamente distintos para cada una de ellas si no se estuviesen comprobando conjuntamente. El TS continúa por tanto con el criterio expuesto en la anterior sentencia de 18 de Junio de 2012 (RTT nº 98).

En cuanto a la necesidad de fijar un plazo para cumplimentar un requerimiento de información, la Sala flexibiliza la postura expresada en la Sentencia de 2 de julio de 2013, antes expuesta.

Fundamentos de derecho

TERCERO... “Los recurrentes consideran que no concurre especial complejidad en las actuaciones inspectoras justificativa de la ampliación, analizando de manera separada las actividades desarrolladas por cada uno de los obligados tributarios. Ahora bien, como se ha razonado anteriormente, éstos presentaron declaraciones en régimen de tributación conjunta, y las actuaciones inspectoras, según consta en la comunicación de inicio, tenían alcance general respecto, entre otros, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1995 a 1998. Ello implica que la concurrencia de las circunstancias determinantes de la ampliación han de apreciarse de manera conjunta en relación a todas las actividades objeto de comprobación, y ejercicios inspeccionados, pues aun siendo posible que en relación a cada uno de los obligados tributarios de manera separada, o en un ejercicio concreto no existiera esa especial complejidad, la concurrencia de todos ellos en un mismo procedimiento de inspección si permite apreciarla”.

El motivo debe rechazarse por los propios razonamientos de la sentencia recurrida que esta Sala acepta en lo sustancial... aunque las circunstancias objetivas no concurren en todos y cada uno de los cónyuges y ejercicios inspeccionados, ello no impide la ampliación, al tratarse de un procedimiento de inspección dirigido a la comprobación conjunta de ambos cónyuges, y además, en relación con varios ejercicios...

QUINTO. Se alega a continuación infracción de los artículos 29 de la ley 1/1998 y art. 31 Bis 2 del Reglamento General de Inspección, al no haberse concedido plazo para aportar la documentación que era requerida en cada diligencia.

El motivo debe rechazarse, pues la conclusión alcanzada por la Sala de instancia de que al haberse fijado por la Inspección en las propias diligencias de requerimiento un día para la continuación de las actuaciones inspectoras, ya se estaba fijando un plazo para el cumplimiento indicado, que sería precisamente ese día de reanudación, resulta adecuado a los pretendidos efectos, y esta Sala comparte.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 de junio de 2013, rec. 1921/2012

Ponente: Emilio Frías Ponce

Ejecución de sentencias. Plazo del que dispone la Administración para dictar una nueva liquidación en ejecución del fallo de la sentencia.

El incumplimiento del plazo del art. 150.5 Ley 58/2003, LGT, producido después de su entrada en vigor aunque el procedimiento comenzase durante la vigencia de la Ley 230/1963, se rige por periodos de prescripción vigentes en el momento del incumplimiento. Por tanto, la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial.

En esta sentencia se aplica, ampliando su ámbito, el criterio sostenido anteriormente en la Sentencia de 4 de abril de 2013. Rec. nº 3369/2012 (RTT nº 100)

Fundamentos de derecho

TERCERO. Procede examinar, ante todo, el plazo que disponía la Administración para dictar la nueva liquidación derivada del fallo de la sentencia recaída, al denunciarse en el segundo motivo la prescripción del derecho de la Administración a liquidar por IRPF el ejercicio 1989, por el transcurso de más de un año, desde que tuvo lugar la comunicación de la sentencia firme, el 6 de Abril de 2010, hasta que se notificó el acuerdo de ejecución de 25 de Abril de 2011 en fecha 9 de Junio de 2011.

La Sala de instancia considera que, al haberse interrumpido el plazo de prescripción durante la tramitación del proceso contencioso-administrativo, comienza a correr de nuevo el plazo (ahora de cuatro años) desde que la Administración recibió la notificación de la resolución firme, plazo que no había transcurrido en este caso...

CUARTO. ... En cuanto a la naturaleza de los actos de ejecución, antes de la ley 58/2003, General Tributaria, surgió la duda sobre si éstos formaban o no parte del procedimiento de inspección... Esta Sala mantuvo la tesis de que cuando los órganos competentes de la Inspección de los Tributos ejecutaban una resolución de un Tribunal Económico Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso Administrativo no estaban propiamente ejerciendo una actividad inspectora...

Sin embargo, la situación cambió con la ley 58/2003, al establecer el art. 150.5 que "cuando una resolución judicial o económico administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo a que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

Por tanto, ahora, este precepto obliga a entender, en relación con el alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, que cuando una resolución judicial o económico administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución han de calificarse como actuaciones inspectoras y no como

meras actuaciones dictadas en ejecución, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina las consecuencias que se indican.

Incluso, aunque sólo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, como tal sustitución supone ya por si misma una retroacción de actuaciones, hay que entender aplicable la misma regla.

QUINTO. Sentado lo anterior, procede determinar ahora si en el caso de autos resulta aplicable la Ley General Tributaria de 2003, pues el 9 de Junio de 2011 se notificó el acuerdo de 25 de Abril de 2011 por el que se da de baja a las liquidaciones anuladas y se practica una nueva liquidación por el ejercicio 1989,...

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en la sentencia de 24 de Junio de 2011, cas. 1908/2008, habiendo declarado que resulta aplicable el artículo 150.5 de la nueva Ley General Tributaria si el acto de ejecución se produce bajo la vigencia de dicha ley, siendo el dato decisivo para la aplicación del nuevo precepto el momento en que el órgano de inspección conoce el resultado de la reclamación que el sujeto pasivo dedujo en su día...

SEXTO. Ante esta doctrina, y no discutiéndose la demora denunciada, superior incluso al año desde el inicio de la fase de ejecución, ni que la Administración tuvo conocimiento del resultado de la reclamación bajo la vigencia de la nueva Ley, la consecuencia no puede ser otra que la postulada por la recurrente, esto es, la prescripción del derecho de la Administración a practicar nueva liquidación.



Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010

Ponente: Jesús Cudero Blas

Recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo. Improcedencia.

La exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente, sino que las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden, y deben, ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

Fundamentos Jurídicos

SEGUNDO.-Antes de analizar la legalidad de las resoluciones impugnadas es necesario precisar, brevemente, cuál es la naturaleza del recargo establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria...

El análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 164/1995, de 13 de noviembre nos permite aproximarnos a la naturaleza jurídica del recargo aplicado al contribuyente. No nos hallamos, efectivamente, ante una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita desde el punto de vista administrativo, sino, en palabras del Tribunal Constitucional, ante “un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”...

Si ello es así, resulta obvio que el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión para el ciudadano dirigida a conseguir que descarte la comisión de una infracción por las graves consecuencias punitivas que la misma puede acarrearle.

Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

TERCERO. A juicio de la parte demandante, su verdadero domicilio fiscal era el de Burgos (pues en esta localidad tenía centralizada la gestión efectiva de sus actividades empresariales), lo que determina el cumplimiento del plazo para presentar la liquidación el día siguiente de su vencimiento, pues ese día (el 25 de julio de 2006) era festivo en aquella localidad, aunque no en Granada (provincia que figuraba estatutariamente como domicilio social)...

La prueba practicada a instancias del demandante ha permitido determinar, sin embargo, que el domicilio que

debe reputarse como el fiscal a tenor del artículo 48 de la Ley General Tributaria es el situado en Burgos, por ser en esta localidad donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, criterio éste (el del concreto lugar en que se desarrolla la actividad empresarial) que es el preferente según el precepto citado y que desplaza al domicilio consignado estatutariamente...

Procede, en atención a las razones expuestas, estimar el recurso, anular la resolución del TEAC y de los acuerdos de los que trae causa y declarar la improcedencia del recargo impuesto al entender que la presentación de la declaración tributaria se efectuó dentro del plazo legalmente previsto, el siguiente día hábil al de su vencimiento, por ser éste festivo en la localidad donde tenía la entidad demandante su domicilio fiscal.



TSJ del Principado de Asturias. Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 11 de abril de 2013, rec. 1954/2011

Ponente: Julio Luis Gallego Otero

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sucesiones mortis causa. Reducción por adquisición de empresa familiar.

En las adquisiciones mortis causa, el valor susceptible de reducción por la adquisición de una empresa familiar que se aplica en la base imponible está compuesto por el activo que dicho valor suma o aporta a la base y el pasivo exclusivamente ligado a él, por lo que la reducción ha de practicarse sobre el valor que dicho activo fiscalmente supone, sin la minoración de conceptos, como cargas o deudas extraños a él.

Ello en contra del parecer de la Dirección General de Tributos, que considera aplica en la base un 95 por ciento de la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la empresa.

Fundamentos de derecho

TERCERO. La problemática jurídica planteada sobre qué valor ha de practicarse la reducción del 95% respecto de las acciones de la empresa familiar que figuren en la herencia al cumplirse los requisitos establecidos en la mencionada norma, el valor de la acción sin minoración de deudas o cargas extraños a él, ó sobre el valor neto del bien menos las deudas directamente vinculadas con dichas participaciones, como podría ser un préstamo contraído por el causante para la adquisición de las mismas.

Los expuestos criterios de las partes litigantes se basan en la dispar interpretación de la norma que establece la citada reducción al mantener respectivamente que se apartan o no de su espíritu y finalidad según la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009, que para el recurrente es interpretada tergiversadamente por la Administración Tributaria...

Respecto el valor susceptible de reducción por la adquisición de una empresa familiar, el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 18-3-2009, señala "que la reducción prevista en el art. 20, 2, c) Ley 32/1987 se refiere exclusivamente al valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades y esto es independiente conceptual y realmente del valor total de la base imponible, en consecuencia, y en contra del parecer de la Dirección General de Tributos, se aplica una reducción en un 95% del valor de la empresa incluido en la base, en vez de una reducción en un 95% de la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la empresa".

Por lo expuesto,... el valor de la empresa... está compuesto por el activo que dicho valor suma o aporta a la base y el pasivo exclusivamente ligado a él, por lo que la reducción ha de practicarse sobre el valor que dicho activo fiscalmente supone, sin la minoración de conceptos, como cargas o deudas extraños a él. Esta doctrina no excluye como razona la resolución recurrida y subsidiariamente admite la propia parte recurrente,... que este concepto

se integra por valor del bien minorado por las cargas y deudas deducibles, que se deban deducir las deudas directamente vinculadas a dichas participaciones.



TSJ de Madrid. Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 4 de abril de 2013, rec. 1061/2010

Ponente: Doña Antonia de la Peña Elías

Impuesto sobre el Valor Añadido. Devengo del Impuesto. Momento en que tiene lugar la puesta a disposición de los bienes. Acuerdo en Junta de la entidad como medio de prueba para acreditar la puesta a disposición de los bienes.

Se discutía en el caso el momento para situar el devengo en el IVA, pues se había acordado en operación simultánea la ampliación de capital, la aportación no dineraria y la entrega a cambio a la actora de participaciones concretas que se le adjudican, suscritas y desembolsadas. En este supuesto, una escritura pública e incluso la inscripción en el Registro Mercantil pueden servir como prueba para acreditar el poder de disposición sobre el bien entregado, pero en el caso de autos es el acuerdo de la Junta de la entidad el que pone de manifiesto la puesta a disposición de los bienes al adquirente.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La parte recurrente solicita de la Sala que se anule el acuerdo recurrido y la liquidación de la que procede y alega... en cuanto al fondo, el devengo del IVA frente al criterio de la Inspección que sostiene que tuvo lugar en el momento de la contabilización de la suscripción de las participaciones de I. SL en 2003, se produjo en 2005 en que se inscribió en el Registro Mercantil la ampliación de capital, pues de acuerdo con el artículo 75 de la LIVA que se refiere a la puesta a disposición de los bienes al adquirente debe entenderse como la entrega del bien sobre el que adquiere el pleno dominio con independencia de la fecha de contrato o acuerdo de transmisión y en este sentido según el artículo 78.3 de la LSRL, la aportación de los bienes objeto del aumento de capital sin la inscripción no hay libre disponibilidad, conforme al artículo 1227 del Código Civil, la operación para terceros solo cuenta desde la incorporación del documento al registro público, también conforme al PGC y al artículo 42.3 del RIS, de manera que la inscripción en el Registro Mercantil es un requisito constitutivo indispensable y debe ser considerado como el de la entrega de los bienes afectos a la ampliación de capital y del devengo del IVA...

SEXTO. Por lo que se refiere al devengo del impuesto, que es la principal cuestión discutida, ni el acta ni la liquidación mencionan el devengo del impuesto y dan por supuesto que tuvo lugar en 2003. Todos los esfuerzos argumentales de la parte actora se centran en la transmisión del dominio a través de la tradición, si quiera a través de la tradición ficta, y aludiendo al título y al modo, refiriéndose también a la eficacia constitutiva de la inscripción del aumento de capital en el Registro Mercantil momento hasta el que entiende que no se ha dispuesto de los bienes y la eficacia frente a terceros de la escritura pública, pero no estamos en un supuesto de transmisión del dominio de acuerdo con las normas de derecho interno ni tampoco de una operación desde el punto de vista societario y mercantil sino del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, tiene lugar con la puesta a disposición de los bienes entregados,... el concepto de entrega de bienes no se refiere ni tiene porqué coincidir con la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el derecho nacional, sino toda operación de transmisión de un bien corporal que faculta a quien la recibe para disponer del mismo como si ya fuera dueño del bien, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien...

En este sentido amplio, una escritura pública e incluso la inscripción en el Registro Mercantil podrán servir como prueba para acreditar el poder de disposición sobre el bien entregado, pero en el caso de autos es el acuerdo de la Junta de la entidad I, S.L., celebrado el 26 de diciembre de 2003, el que pone de manifiesto la puesta a disposición de los bienes al adquirente y buena prueba de ello, como pone de manifiesto el contenido del acuerdo, es que de forma simultánea se acuerda la ampliación de capital, la aportación no dineraria y la entrega a cambio a la actora de las participaciones concretas que se le adjudican, suscritas y desembolsadas, junto a otras entidades que participaron en la operación societaria, de manera que la escritura pública es mero instrumento de elevación a público del acuerdo anterior sin modificación ni variación alguna y la puesta a disposición de los bienes se produjo antes en 2003, en la fecha del acuerdo, momento que corresponde al del devengo del Impuesto.



TSJ de Extremadura. Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 2 de abril de 2013, rec. 786/2011

Ponente: Daniel Ruiz Ballesteros

ITP y AJD. Extinción de comunidad de bienes. Actos Jurídicos Documentados. Documentos notariales.

En el caso, los copropietarios habían pactado, como forma de disolver la comunidad y proceder a la división de la finca matriz en dos -la finca segregada y el resto de la finca matriz-, la adjudicación de la parte segregada a dos de los comuneros, por lo que la segregación es el medio para extinguir la comunidad, siendo esta convención solamente la que queda gravada y no pudiendo ser sometida al impuesto separadamente la segregación, al ser causa o presupuesto de la disolución.

El recurso se interpone por la Junta de Extremadura.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. ... El T.E.A.R. estimó que en un mismo documento donde se realiza la segregación de una parte de la finca matriz y la extinción de la comunidad, sólo hay una convención que deba sujetarse al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados. La segregación no constituye otra cosa que la especificación del derecho de algunos de los comuneros, por lo que forma parte o es un medio necesario para disolver la comunidad.

TERCERO. La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. En el presente supuesto de hecho, la segregación y la extinción de la comunidad se realiza de forma conjunta en la escritura pública de fecha 20-8-2008. La segregación de una parte de la finca matriz y su adjudicación a dos de los comuneros, así como la extinción de la comunidad que hasta entonces existía entre los propietarios se realiza de forma conjunta, y podemos decir que la segregación y adjudicación a dos de los comuneros es la forma en que se disuelve la comunidad, de tal forma que solo podrá gravarse un único negocio jurídico en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. Los copropietarios han pactado como forma de disolver la comunidad proceder a la división de la finca matriz en dos -la finca segregada y el resto de la finca matriz-, adjudicando la parte segregada a dos de los comuneros, por lo que la segregación es el medio para extinguir la comunidad, siendo solo esta convención la que queda gravada y no pudiendo ser gravada separadamente la segregación, al ser causa o presupuesto de la disolución.

CUARTO. En idéntico sentido, nos hemos pronunciado anteriormente en la sentencia de fecha 25-10-2012 ... Podemos citar también la sentencia del T.S.J. de Andalucía, sede de Granada, de fecha 24-9-2007 ... que señala lo siguiente: "... Resulta evidente que la extinción de la cosa común sólo es posible con la correspondiente división material de la misma, y no otra cosa que la división de lo poseído en común para su atribución a los condóminos a

título individual, es el acto de segregación de la cosa común, máxime teniendo en cuenta como es el caso, que la cosa común era susceptible de perfecta división por mitades, con la individualización de la propiedad resultante de la misma en la persona de los que hasta ese instante figuraban como comuneros... la segregación de la cosa en varios lotes de valor igual al de la participación ideal de cada uno de los comuneros, para su correlativa adjudicación a cada uno de ellos, con extinción de la comunidad, es presupuesto necesario para la extinción del condominio , y que ésta extinción sí origina la convención en la sujeción al impuesto ahora liquidado, más no la operación de segregación o división que es puramente instrumental del acto de extinción”.



Audiencia Provincial de La Rioja

Sentencia de 7 de Febrero de 2013, rec. 494/2012

Ponente: Fernando Solsona Abad

Inscripción de las escrituras de constitución de sociedades. Suspensión. Falta de acreditación de la solicitud o práctica de la liquidación tributaria del ITPAJD.

La Audiencia confirma la suspensión de la inscripción de las escrituras de constitución de varias sociedades limitadas por no acreditarse la solicitud o práctica de la liquidación tributaria del ITPAJD

La demanda se interpone por los notarios otorgantes de las escrituras societarias

Fundamentos de derecho

PRIMERO.-... La sentencia apelada, acogiendo sustancialmente en cuanto al fondo los argumentos del Abogado del Estado, vino a considerar, en síntesis, que efectivamente el Real Decreto Ley 13/2010 de 13 de diciembre declaró exento del ITPAJD las operaciones dirigidas a la creación capitalización y mantenimiento de empresas. Pero señala que una cosa es exención de un impuesto y otra distinta la no sujeción. La no sujeción a un impuesto significa que el hecho imponible no se realiza, por lo que no existe obligación de presentación del pago del impuesto. Por el contrario, la exención supone la realización del hecho imponible sujeto a impuesto, aunque por razones de oportunidad se acuerda que no se abonará ese tributo; en estos casos, sí existe obligación de presentación del pago del impuesto, asociada a la verificación del presupuesto del hecho que lo motiva para no abonar el tributo cuyo hecho imponible sí se ha realizado.

TERCERO.-... La cuestión debatida afecta, como ya se ha expuesto, a las calificaciones realizadas por la titular del Registro Mercantil de tres escrituras públicas de constitución de sociedad limitada, por las que decidió suspender la inscripción por no acreditarse la solicitud o práctica de la liquidación tributaria correspondiente. Los apelantes estiman que estando la constitución de esas sociedades exentas del ITPAJD, por mor de lo prevenido en el Real Decreto Ley 13/2010 de 13 de diciembre, no sería necesario la presentación del documento de autoliquidación con alegación de la exención. Estiman que la registradora no puede amparar esta exigencia en el art. 28 de la Ley 5/2008 de la Comunidad Autónoma de la Rioja, (que sí exige este requisito) por cuanto que aunque el ITPAJD sea un impuesto cedido a esta Comunidad Autónoma, lo cierto es que conforme al artículo 27 de la Ley 22/2009 y también conforme el artículo 19 de la Ley 21/2001 la normativa que en su caso dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales, no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales...

Para resolver hay que partir de la exposición que con acierto hace la sentencia, en línea con el Abogado del Estado, de los conceptos jurídico- tributarios de "exención" y "no sujeción",...

De lo expuesto y en atención a lo antes explicado, se sigue que el hecho de que estas operaciones (constitución de sociedades, entre otras) queden exentas del pago del tributo, no significa que no se produzca el hecho imponible,

pues no se ha declarado su “no sujeción”, sino solo su exención. Y en consecuencia, se trata de operaciones que, aunque “exentas”, sí están “sujetas” al ITPAJD.

Demos ahora un paso más.

Obsérvese que el tenor este artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no deja lugar a dudas en el sentido de que su ámbito de aplicación se extiende a todos los documentos “que contengan actos o contratos sujetos a este impuesto”. Por lo tanto, no parece que sea contraria a derecho una interpretación en cuya virtud se entienda que el precepto se refiere no solo los actos y contratos sujetos y no exentos, sino también a todos los actos y contratos sujetos y exentos, como es el caso que nos ocupa, salvo que exista una explícita declaración de la Administración Tributaria declarando dicha exención...

Por su parte, y en la misma línea, el artículo 86.1 del Reglamento del Registro Mercantil, establece que “No podrá practicarse asiento alguno, a excepción del de presentación, si no se ha justificado previamente que ha sido solicitada o practicada la liquidación de los tributos correspondientes al acto o contrato que se pretenda inscribir o al documento en virtud del cual se pretenda la inscripción.”

Finalmente, esta Sala no puede por menos de hacer cita de lo razonado por la DGRN en Resolución de fecha 26 de enero de 2012, cuyo objeto era muy semejante al que hoy nos ocupa.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución: 00/2794/2010 de 28/05/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del beneficio fiscal del artículo 12.5 TRLIS en las operaciones de adquisiciones intragrupo de participaciones.

El beneficio fiscal del art. 12.5 TRLIS requiere acreditar que las inversiones responden efectivamente a una decisión económica en una forma que se desprenda directa e inequívocamente de dichas operaciones y no de la previa pertenencia al grupo mercantil, probando que las decisiones de inversión se basan en consideraciones económicas y no en criterios fiscales.

Con esta resolución, el TEAC sigue la doctrina del Tribunal Supremo relativa a la deducción por actividades exportadoras y la aplica a estos otros casos, modificando además el criterio recogido en las Resolución de 26 de junio de 2012, y declara no deducible la amortización de los fondos de comercio financiero correspondientes a la adquisición de participaciones de entidades no residentes que ya formaban parte de un mismo grupo.

Fundamentos de derecho

CUARTO... Antes de proceder a la contestación de las alegaciones formuladas debe transcribirse aquí el artículo 12.5 TRLIS regulador del beneficio fiscal invocado por la recurrente en los siguientes términos:

- “5. Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 20 bis de esta Ley (21 TRLIS), el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 34 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido en la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo.”

Este Tribunal Central en Resoluciones anteriores (RG 4756-08 de 1 de junio de 2010, y RG 3637/2010 de 26 de junio de 2012) ha admitido la aplicación del beneficio fiscal previsto en el art. 12.5 TRLIS en los supuestos en que la participación se hubiera adquirido a otras sociedades del mismo grupo al considerar que “(...) ni en régimen general ni aun en régimen de consolidación fiscal se ha establecido traba o restricción a la deducción del fondo de comercio financiero por razón de que transmitente y adquirente formen parte del mismo grupo(...)”

Dicho criterio era coincidente con el sostenido por el Tribunal Supremo en los supuestos de aplicación de la deducción por inversión en actividades de exportación por la adquisición intragrupo de participaciones, en Sentencias de 22 de septiembre de 2011 (Rec. 2793/08), 24 de septiembre de 2011 (Rec. 5544/07) y 24 de noviembre de 2011 (Rec. 4531/07), en que el Tribunal Supremo concluía que si la norma fiscal no excluía expresamente a los grupos de sociedades de una determinada regulación, en ese caso la deducción por actividades de exportación, dicha pertenencia al grupo fiscal no podía ser argumentada como causa de inaplicabilidad del referido beneficio fiscal...

Sin embargo, en Sentencias posteriores del Alto Tribunal de 19 de enero de 2012 (rec. 892/2010), 8 de octubre de 2012 (rec. 7067/10) y 29 de noviembre de 2012 (rec. 7048/10) se aprecia una evolución en la jurisprudencia hacia una interpretación finalista de la norma, considerándose en dichas Sentencias la pertenencia al grupo de las sociedades participantes en la operación cuestión fáctica de evidente trascendencia a la hora de interpretar si la operativa es o no determinante en la consecución de la finalidad perseguida por el incentivo fiscal. Concluyendo el Tribunal Supremo en la inaplicación del beneficio fiscal pues, analizadas las operaciones de inversión realizadas dentro del grupo mercantil, las mismas no pueden ser calificadas de verdadera inversión, sino como operaciones de reordenación empresarial, de redistribución de participaciones, por circunscribirse los efectos de tal operativa al ámbito interno o doméstico del propio grupo...

Pues bien, estima este Tribunal que el criterio jurisprudencial expresado en estas tres últimas Sentencias, aun referido a la deducción por actividades exportadoras, es plenamente aplicable al beneficio fiscal establecido en el artículo 12.5 TRLIS, resultando por ello obligado este Tribunal Central a adecuar el criterio hasta ahora sostenido en sus Resoluciones anteriores, al mantenido por el Tribunal Supremo en su reciente jurisprudencia reseñada.

De forma que, en el supuesto que nos ocupa, atendida la citada jurisprudencia, dado que como pone de manifiesto la inspección las partes intervinientes pertenecen al Grupo mercantil Y, S.A. encabezado por Y, España S.A., la aplicación del beneficio fiscal del art. 12.5 TRLIS exige una especial actividad probatoria por parte del obligado tributario en orden a acreditar el cumplimiento de la finalidad perseguida por la norma al establecer el beneficio fiscal. Debiendo así acreditar que las inversiones realizadas son realmente tales desde un punto de vista económico, en términos de ampliación de la capacidad de generación de negocio productivo del Grupo, y no meras reordenaciones formales de naturaleza financiera que es lo que, en principio, suponen las adquisiciones intragrupo de participaciones... Los datos expresamente corroborados por el obligado tributario permiten a este Tribunal afirmar que nos encontramos, claramente, ante operaciones de reordenación empresarial. Así, la interesada en sus alegaciones ofrece una serie de justificaciones de las operaciones de inversión que no hacen sino confirmar que lo que básicamente se pretendió con las operaciones ahora analizadas fue una reordenación de las participaciones del grupo Y, S.A. que supusiese el traslado a sus filiales latinoamericanas de la estrategia

común de segregación de líneas de negocio, que además facilitó en gran medida la ulterior operación de venta del negocio de directorios al grupo británico X...

En consecuencia, este Tribunal Central al concluirse que lo acontecido es únicamente una reordenación de las participaciones en el seno del grupo, confirma la improcedencia de la aplicación del artículo 12.5 TRLIS.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 002180/2011 de 16/05/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

ITP y AJD. Modalidad Actos Jurídicos Documentados. Exenciones. Escritura de novación modificativa de otra de crédito hipotecario destinada a refinanciar parcialmente el precio de adquisición de un inmueble.

La exención contenida en el artículo 9 Ley 2/1994, de Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios se aplica a las escrituras de novación modificativa de crédito hipotecario destinadas a refinanciar parcialmente el precio de adquisición de un inmueble, ello porque, a efectos del Impuesto, en la práctica liquidatoria ha habido tradicionalmente una total equiparación entre ambas figuras jurídicas. El TEAC se separa del criterio reiterado de la DGT de negar la equiparación entre contrato de préstamo y cuenta de crédito a efectos de la exención citada.

Fundamentos de derecho

CUARTO... Tal y como ya se argumenta en el acuerdo de liquidación ha sido criterio reiterado de la Dirección General de Tributos el negar la equiparación a efectos de la aplicación de la exención prevista en la ley 2/1994 a los créditos hipotecarios, realizando una interpretación sistemática de la Ley 2/1994. Así, la Dirección General de Tributos parte de la diferencia conceptual que en nuestro Derecho existe entre el contrato de préstamo y la cuenta de crédito...

En síntesis, cabe señalar las siguientes diferencias entre préstamos y créditos: En el préstamo, la entidad financiera pone a disposición del cliente una cantidad fija y el cliente adquiere la obligación de devolver esa cantidad más unas comisiones e intereses pactados en el plazo acordado. En el crédito, la entidad financiera pone a disposición del cliente, en una cuenta de crédito, una cantidad máxima de dinero de la que el cliente puede hacer disposiciones y reposiciones parciales o totales.

En el préstamo, la cantidad concedida se ingresa en la cuenta del cliente y este deberá pagar intereses sobre la cantidad total concedida. En el crédito, sólo se pagan intereses sobre el capital utilizado... El préstamo suele tener menores comisiones y tipos de interés más bajos que el crédito... Generalmente los préstamos son personales y se conceden a particulares para uso privado; en general, para adquirir bienes de larga duración y de precio conocido (viviendas, vehículos). Los créditos suelen ser utilizados por profesionales y empresarios, que necesitan liquidez en determinados momentos...

QUINTO... Partiendo de dicha diferencia se niega por el Centro Directivo que la exención contenida en la citada Ley 2/1994 sea aplicable a los créditos hipotecarios...

SEXTO... Respecto a la doctrina indicada basada en la distinción entre las figuras de préstamo y crédito hipotecario, y sin negar la corrección de la delimitación jurídica entre ambas figuras que realiza el Centro Directivo, este Tribunal considera conveniente puntualizar que en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados existe un tratamiento unitario para las figuras de préstamo y crédito... En la práctica liquidatoria de este impuesto ha habido tradicionalmente una total equiparación entre ambas figuras jurídicas...

SÉPTIMO... Por otro lado conviene señalar que la distinción entre ambas figuras jurídicas (el préstamo con origen en la figura del mutuo o préstamo civil y la cuenta de crédito como figura mercantil típicamente bancaria) no se mantiene nítidamente en parte de los productos crediticios modernamente ofertados por la banca a particulares y empresas...

NOVENO... Habida cuenta la tradicional asimilación entre préstamos y créditos en el ámbito de este Impuesto, y de la finalidad perseguida por la Ley, el distinto tratamiento a efectos de la exención debería encontrarse racionalmente en algún motivo (de cualquier tipo: social, económico...) que explicase la no procedencia de la exención a la financiación por medio de una cuenta de crédito -aparte de los razonamientos basados en el distinto origen jurídico de ambas figuras-...

Por otro lado, resulta evidente que la citada legislación que surge a partir de la Ley 2/94 persigue dinamizar, agilizar y hacer competitivo el mercado financiero en su conjunto, reduciendo los costes indirectos que el cambio a otra entidad financiera pudiera conllevar o, en su caso, inducir a la actual entidad acreedora a adaptar las condiciones económicas de la financiación a las de mercado...

Puede concluirse que dado que las circunstancias en que se desarrolla la disponibilidad o la devolución del capital es el criterio distintivo más determinante entre una y otra figura, poniendo en relación dichas circunstancias con la finalidad socio-económica de la normativa dictada, no puede extraerse mínima razón alguna que induzca a considerar que la exención no deba aplicarse a los denominados créditos hipotecarios, máxime cuando en las figuras ofertadas por las entidades financieras se dan con frecuencia características de una y otra figura crediticia...

La conclusión anterior es coincidente con la jurisprudencia de diversos Tribunales Superiores de Justicia, como es el de Galicia, en cuya sentencia de fecha 25 de Junio de 2012, tras exponer los hitos legislativos que afectan a la normativa expuesta y tras señalar la finalidad perseguida por la norma, concluye que el art 9 de la Ley 2/1994 se está refiriendo a ambos contratos. El criterio expuesto contenido en la referida Sentencia, si bien no es compartido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencias de 8 de junio de 2011 y de 10 de mayo de 2012), ha sido recogido por otros Tribunales Superiores de Justicia como el de Andalucía (Sentencia de 4 de Octubre de 2012) y Castilla y León (Sentencia 9 de Noviembre de 2012).



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/145/2011 de 23/05/2013

Unidad resolutoria: Vocalía 4ª

IVA. Obligación de ingresar el IVA repercutido en una factura aunque la operación no deba tributar por IVA. Requisitos para que no haya deber de ingresar lo indebidamente repercutido en factura.

Existe obligación de ingresar el IVA repercutido en una factura aunque la operación no deba tributar por este impuesto.

Los hechos previos sobre los que se pronuncia el TEAC hacen referencia a, si el hecho de que la entidad X, S.A. revista forma mercantil, le otorga automáticamente la condición de empresario o profesional a efectos de IVA, y si además es necesario que desarrolle una actividad económica también a efectos del Impuesto, ya que, en caso contrario quedaría fuera de su ámbito de aplicación.

La Resolución examina la situación en la que se ha repercutido indebidamente el IVA a la luz de la doctrina del TJCE, quien ha expuesto su criterio diferenciando los casos en los que el contribuyente ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, de los casos en que no lo ha hecho.

En el caso, el contribuyente repercutió improcedentemente el IVA, y también se practicó deducciones improcedentes.

La Resolución es plenamente discutible, muy especialmente en lo que afecta a la sanción que se impone.

Fundamentos de derecho

SEXTO... La siguiente cuestión a resolver consiste en determinar si es ajustada a derecho la regularización practicada, en cuanto se exige por la Inspección el ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas, a pesar de no haberse devengado...

A efectos de regularizar las cuotas indebidamente repercutidas, debemos determinar cuál es la posición jurídica de la entidad X, S.A. tras las actuaciones de comprobación e investigación en la que se concluye que la entrega de las fincas... , no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello debemos acudir a la normativa comunitaria, al artículo 21.1 de la Sexta Directiva Comunitaria (77/388/CEE vigente en los periodos objeto de comprobación) que dispone: Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido: 1. En operaciones de régimen interior: ...c) cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura o en cualquier documento que produzca sus efectos.

En relación a la aplicación de dicho precepto debe mencionarse la sentencia de 18 de junio de 2009 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Asunto C-566/2007),... Se recoge en dicha sentencia:

"28 Al estipular que el IVA mencionado en la factura se adeuda con independencia de la obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva pretende eliminar el riesgo

de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva (en este sentido, véanse las sentencias Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartados 57 y 61; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros, C-78/02 a C-80/02, Rec. p. I-13295, apartados 50 y 53, y Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 23).

- 29... *el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina, en principio, completamente mientras el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer dicho derecho, conforme al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva...*
- 36 *El Tribunal de Justicia ha declarado que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia Genius, antes citada, apartado 18).*
- 37 *Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura (véanse las sentencias, antes citadas, Schmeink & Cofreth y Strobel, apartado 58, y Karageorgou y otros, apartado 50)...*
- 39 *A este respecto procede recordar que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos...*
- 47 *En estas circunstancias, procede afirmar que, en principio, el hecho de supeditar la regularización del IVA indebidamente mencionado en una factura al requisito de la rectificación de esta factura no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de eliminar completamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales..."*

Este Tribunal considera que, si bien se ha concluido por la Administración que la entrega de las fincas sitas en la calle ... de ..., no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al no tener la entidad X, S.A. la condición de sujeto pasivo del impuesto, conforme a la normativa y jurisprudencia comunitaria dicha entidad es deudora de dicho Impuesto. En este caso la repercusión indebida del Impuesto realizada por X, S.A. habilitó al destinatario de la transmisión W, S.L. para ejercitar el derecho a la deducción. Existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que el sujeto pasivo adquirente posee una factura formalizada que le permite ejercitar su derecho a la deducción ante la Administración Tributaria. En el presente caso, no existe prueba en el expediente administrativo ni ha sido aportada posteriormente por la entidad en vía económico administrativa de la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales, esto es, no se ha expedido factura rectificativa ni se ha procedido a la devolución por el transmitente de las cuotas indebidamente repercutidas al adquirente, y por tanto, conforme a la jurisprudencia comunitaria corresponde al Estado Miembro español establecer en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado...

En el ámbito nacional,... se prevén dos alternativas:

- Se podrá iniciar ante la Administración tributaria la tramitación de un expediente de devolución de ingresos indebidos.

- Regularizar la situación en la autoliquidación a presentar en el período en el que deba practicarse la rectificación o en las posteriores en el plazo de un año.

... La primera opción sólo cabe si el ingreso efectuado tiene el carácter o la naturaleza de indebido...

En todo caso, la devolución de un IVA indebidamente repercutido no corresponde al sujeto pasivo que lo hubiera declarado e ingresado,...

Si se opta por regularizar la situación en la autoliquidación a presentar en el período en el que deba practicarse la rectificación o en las posteriores en el plazo de un año, además deberá procederse a la devolución de la cuota repercutida indebida al destinatario de la operación.

En el presente expediente, X, S.A. no prueba haber rectificado las cuotas indebidamente repercutidas sobre el destinatario de la operación que ha soportado la carga del impuesto, no constando la entrega de la factura rectificativa...

SÉPTIMO... A continuación habrá que determinar si es ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción.

Tal y como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho, la conducta que ha sido considerada constitutiva de infracción tributaria por la Inspección, es la relativa a la repercusión impropia del IVA en factura, sin que haya procedido al ingreso de la totalidad del impuesto por efecto de la también indebida deducción de las cuotas soportadas con origen en operaciones que en ningún caso, ni siquiera en el supuesto de tener la condición de sujeto pasivo del impuesto darían derecho a la deducción. No ha considerado la Inspección sin embargo, constitutiva de infracción tributaria la conducta correspondiente a dejar de ingresar las cuotas indebidamente repercutidas por la indebida deducción de las cuotas soportadas, cuya deducción no obstante hubiera podido ejercer en el caso de haber tenido la condición de sujeto pasivo del impuesto...

La Inspección ha tipificado la infracción de conformidad con el artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los plazos legalmente establecidos...

Insistimos en que el obligado tributario debía ingresar la totalidad de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas al objeto de que la Administración pudiera devolver dichas cuotas a quien las soportó impropia y que dicha obligación fue incumplida por X, S.A. como consecuencia, en parte, de la deducción de cuotas de IVA claramente no deducibles.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/3867/2010 de 21/03/2013

Unidad resolutoria: Vocalía 6ª

IRPF. Rendimientos de actividad profesional. Sociedades de profesionales. Sociedades interpuestas. Simulación.

Se trata de un supuesto que ha generado bastantes conflictos en vía administrativa y jurisdiccional. En este caso, se trata de una sociedad de profesionales (abogados) que factura como tal a los clientes y encarga las tareas concretas de asesoramiento a los distintos abogados, socios de la sociedad de profesionales, que, a su vez, facturan a la sociedad de profesionales a través de sociedades constituidas por cada uno de ellos.

Pues bien, a juicio del TEAC, la interposición de la segunda sociedad entre el abogado y la sociedad que factura a los clientes es una simulación relativa, pues se pretende básicamente disminuir la retención y la tributación final de los socios, sin que se haya acreditado que las sociedades interpuestas añadan nada al servicio personal de cada abogado.

Ha de destacarse cómo el TEAC perfila sus argumentos en orden a considerar que la Inspección actuó correctamente, y, más aún, para confirmar la procedencia de una sanción por falta de ingreso de las retenciones –inexigibles en aplicación de la doctrina del tribunal Supremo–, sanción que a todas luces es desproporcionada.

Fundamentos de derecho

SEXTO... Por lo que hace a la cuestión de fondo planteada en el presente expediente, sostiene la Inspección la concurrencia de simulación relativa, en tanto los servicios que se dicen prestados por las que denomina ‘sociedades interpuestas’ (Y, S.L., Z, S.L., W, S.L., V, S.L., T, S.L. y S, S.L.), se corresponden con servicios prestados por personas físicas, socios de X, S.L. con el detalle que allí se recoge, tratando con ello de escapar del mayor tipo impositivo que grava las rentas de las personas físicas respecto de las jurídicas, evitando igualmente realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el tesoro. Sustenta tal parecer en los numerosos indicios que se dicen aportar.

Por el contrario, sostiene la representación de la reclamante que no concurren ninguno de los requisitos propios de la simulación.

SEPTIMO... El debate surge cuando los servicios jurídicos que prestan cada uno de los socios de X, S.L. a los clientes de éste, se dicen prestados por una sociedad de intermediación en la que participa cada socio en cuestión, surgiendo así un doble y simultáneo sistema retributivo por parte de X, S.L. a favor del socio y a favor de aquella sociedad de intermediación, participada por el socio. Y esas dos formas o vías de retribuirse los servicios jurídicos que presta el socio de X, S.L. al cliente de X, S. L., tienen distinto tratamiento y carga tributaria, como evidencia la Inspección en el acuerdo aquí recurrido...

... La presente resolución debe determinar si la intermediación de aquellas sociedades en la prestación de los servicios jurídicos de X, S.L. a sus clientes, responde a una realidad material sustancial, con una causa negocial lícita o si, por el contrario, nos encontramos ante meros artificios jurídico-formales que tratan de simular una realidad

material y que tienen por única finalidad minorar la carga fiscal de las rentas que obtienen los socios, abogados, por la prestación de sus servicios, mediante esa doble vía de retribución.

Planteada así la cuestión esencial del presente expediente, valga señalar de antemano que situaciones como las que acaban de describirse no representan una novedad para este Tribunal...

OCTAVO... Se impone interrogarse si, disponiendo de esta completa infraestructura de medios que proporciona la sociedad X, S.L. a sus socios y abogados, y el régimen de organización y retribución de los socios del despacho en el ejercicio de su profesión, resulta creíble la necesidad o conveniencia de interposición de las citadas sociedades a los efectos de prestar el mismo servicio jurídico al cliente de X, S.L., sin que se vislumbre siquiera en el expediente qué valor pueden añadir a dicho servicio. Valga anticipar que la respuesta es negativa...

NOVENO... En esta tesitura, en la que el cliente contrata con X, S.L. la prestación de unos servicios jurídicos, servicios estos que ejerce materialmente aquel socio o abogado asignado al efecto, la interposición de una sociedad mercantil no aporta ni altera nada...

La construcción de la realidad formal perseguida por aquellas seis empresas, al servicio de los intereses de D. B, D. C, D. E, D. D y D. F, no tiene otra finalidad que la de aparentar la realidad material de prestación de servicios jurídicos, simulando una realidad incuestionable, cual es que tales servicios jurídicos son prestados a los clientes de X, S.L. por los socios de tal despacho, amparándose en la amplia infraestructura que a estos efectos pone a su disposición el despacho de abogados, permitiendo de ese modo que los socios de X, S.L. 'escapen' del tipo marginal del IRPF en las rentas que desvían a esas sociedades, de las que son accionistas ellos mismos junto con sus cónyuges y otros familiares próximos...

DECIMOPRIMERO... En su defensa, la representación de la reclamante imputa a la Inspección no aceptar el cambio normativo que, desde el primero de enero de 2003 supuso la desaparición del régimen de 'transparencia fiscal' de las sociedades de profesionales, pretendiendo seguir aplicando las consecuencias de tal régimen fiscal derogado, mediante la construcción artificial de tal simulación negocial.

Al respecto obvia reiterar lo argumentado hasta ahora, en tanto este Tribunal considera acreditada la simulación denunciada por la Inspección, con la clara finalidad de minorar improcedentemente la carga tributaria que deben soportar, en Derecho, las rentas percibidas por los socios de X, S.L. como contraprestación de los servicios prestados.

Al tiempo que lo anterior disipa cualquier atisbo de estar ante la economía de opción que igualmente sostiene la reclamante, debe manifestar este Tribunal su rechazo a las tesis de la representación de la actora, quien imputa a la Inspección su deseo de aplicar un régimen fiscal derogado, cual es el de 'transparencia fiscal'...

... Lo que advierte este Tribunal a la vista de los hechos acreditados en el expediente, fruto de las labores de Inspección de la Administración tributaria, es justamente lo contrario de lo sostenido por la reclamante; así, la derogación de aquel régimen de 'transparencia fiscal' ha constituido precisamente el pistoletazo de salida para que algunas sociedades de profesionales, como las que aquí nos ocupa, se hayan visto tentadas a reducir improcedentemente la carga tributaria de sus socios mediante la interposición de sociedades...

DECIMOSEGUNDO... Por lo que hace a la sanción, confirmado que el sujeto pasivo debió practicar retención e ingresar los correspondientes importes en la Hacienda Pública en tal concepto...

Difícilmente podemos encontrarnos en el terreno tributario con una reprobación mayor, merecedora de la correspondiente sanción, que la derivada de la intermediación ficticia en la actividad económica de personas jurídicas, con la única finalidad de eludir o escapar de la tributación del tipo impositivo marginal en el ámbito del IRPF, esto es, de que aquellos contribuyentes con elevadas rentas se sirvan de una simulación negocial para escapar de la progresividad tributaria, vital fundamento éste que sostiene nuestro Estado Social, en claro desprecio al Principio de progresividad impositiva que recoge el artículo 31.1 de nuestra Constitución...

DECIMOTERCERO... Por último reseñar que el hecho que la cantidad exigida por la Inspección al sujeto pasivo en concepto de cuota tributaria ascienda a cero euros, no perjudica las consideraciones hechas en la presente Resolución, ni altera la base de la sanción a considerar. Como tiene establecido este Tribunal en el fallo de su resolución de 26 de junio de 2012, dictada en recurso de alzada para la unificación de criterio número RG.2544/2010, para el caso en que la cuota tributaria exigida al retenedor decae como consecuencia de la liquidación del impuesto personal por el preceptor (en el presente caso, por regularizarse simultáneamente la tributación personal de los socios de X, S.L.):

“Regularizada por la Administración la situación tributaria de un obligado a retener, que no ha practicado las retenciones a que estaba obligado, o las practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación, pues la exigencia de este pago da lugar, o puede dar lugar, a un enriquecimiento injusto de la Administración (...), no procede anular automáticamente la sanción que deriva de esa regularización al retenedor, sino que, por el contrario, puede mantenerse esa sanción, siempre que concurren los demás elementos precisos para ello, en particular la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a practicar la retención.

La infracción cometida es la tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, siendo la base de la sanción (de conformidad con el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 por el que se regula el Reglamento sancionador) la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regularización llevada a cabo”...

Partiendo, pues, de la distinción entre deuda tributaria y sanción, es cierto que nuestro ordenamiento admite el pago de un tercero, si bien lo admite como medio de extinción de la deuda tributaria (así, artículo 33 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005). En cambio, no contempla la conducta de un tercero como excusa absolutoria que vede la imposición de sanciones o de penas, ni en el ámbito administrativo ni en el penal.

A la vista de los preceptos transcritos, en los supuestos aquí analizados, el obligado que incumple su obligación (el retenedor) no procede en modo alguno a la regularización voluntaria, aunque extemporánea, de su situación tributaria, sino que simplemente un tercero ha procedido posteriormente al pago de la cuota, actuando además este tercero no voluntariamente (sino por expresa disposición legal, que le impone la obligación de presentar las autoliquidaciones correspondientes a su propia imposición personal), tercero éste que, es más, se ha visto “perjudicado” por la actuación del retenedor, pues al presentar el preceptor de la renta su autoliquidación, sin deducirse las retenciones que se le debieron practicar, estará obligado a ingresar un importe superior al que le hubiera correspondido si tales retenciones le hubieran sido practicadas, o bien obtendrá una devolución inferior. Esta actuación o conducta del tercero en nada debe alterar, a juicio de este Tribunal, la apreciación de la comisión de una infracción por el retenedor y su consiguiente sanción de conformidad con el tipo del artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, en función de la cantidad que debió ingresarse en su momento...

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/4909/2009 de 28/05/2013

Unidad resolutoria: Vocalía 1ª

IRPF. Rendimientos de actividades económicas: arrendamiento o compraventa de inmuebles. Alcance de la regla referida a las condiciones en las que se entenderá que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles se realiza como una actividad económica.

El TEAC cambia de criterio en la aplicación de las reglas establecidas para calificar ciertas actividades inmobiliarias como actividades económicas (la regla del local y empleado).

De la jurisprudencia del Tribunal Supremo deduce los siguientes criterios.

- 1ª- La regla solo es aplicable al arrendamiento o compraventa de inmuebles, no lo es si la actividad inmobiliaria realizada es otra, si van más allá (por ejemplo, promoción ó construcción).
- 2ª- Cuando la actividad realizada no es un mero arrendamiento o compraventa, deja de ser trascendente si se emplea en ella, o no, empleado y local.
- 3ª- Cuando sí es de aplicación la regla (arrendamiento o compraventa con Leyes 18/1991 y 40/1998, o sólo arrendamiento con la ley 35/2006 (art. 27.2) el local y empleado son requisitos necesarios ("únicamente...") para que haya actividad económica, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tengan para aparentar que hay actividad económica.

En la Resolución se hace un resumen de la doctrina referida al tema de las "diligencias argucia" que reproducimos por su interés.

Fundamentos de derecho

TERCERO... Sobre la primera cuestión, alegan las reclamantes la existencia de interrupciones injustificadas en las actuaciones inspectoras superiores a seis meses, como consecuencia de haberse extendido diligencias que no tenían por finalidad real promover el impulso del procedimiento inspector, o diligencias "argucia".

Sobre el concepto de diligencia argucia, la Sentencia de 5 julio 2010, Recurso de Casación núm. 4814/2007, señalaba en el F.D. 3º, que:

" (...), Aun cuando no existe una definición de las denominadas "diligencias argucia" o "irrelevantes", es decir, de las dictadas con el único objetivo de interrumpir el plazo de prescripción, esta Sala las ha delimitado negativamente al señalar las características que debe reunir la actividad de la Administración tributaria para producir tal efecto. Se ha de tratar de (1) actividad real orientada a la liquidación o la recaudación de la deuda tributaria, (2) jurídicamente válida, (3) notificada al sujeto pasivo y (4) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate [sentencias de 6 de abril (casación 5678/03, FJ 4º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (casación 8534/04, FJ 5º), entre otras]...

Por lo tanto, ha de prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente [sentencias de 20 de abril (casación 5904/03, FJ 3º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (casación 8534/04, FJ 5º), entre otras] (...):”.

DÉCIMOTERCERO... En relación al fondo del asunto,... los contribuyentes, en síntesis, reiteran las alegaciones que ya hicieron ante la Inspección:...

2 Que la actividad de arrendamiento de los locales es una actividad complementaria de la de promoción inmobiliaria...

Como vemos, en primer lugar, considera el reclamante que no es correcta la interpretación que dan los Acuerdos de liquidación al artículo 25.2 de la Ley 40/1998, consistente en calificar los requisitos de local y empleado como mínimos pero no suficientes para calificar la actividad de arrendamiento como actividad económica...

En el caso que nos ocupa se parte de la ausencia de local y empleado ligados al arrendamiento, por lo que es este segundo aspecto el que separa las posturas de la Inspección y del reclamante, y el que aquí debe resolverse...

El Alto Tribunal deja claro que para que sean de aplicación las reglas del artículo 25.2 de la Ley 40/1998 (ó del 40.2 de la Ley 18/1991) debemos estar ante una actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no ante otro tipo de actividad relacionada con el aprovechamiento o la transformación de inmuebles...

Esta premisa, que a primera vista puede parecer poco necesitada de ser subrayada por ser evidente en la letra de la norma, debe, sin embargo, ser analizada con atención, porque no es tan sencillo en la práctica separar con la necesaria precisión el puro arrendamiento o compraventa de inmuebles de otras actividades inmobiliarias que van “más allá”, o que son de un “mayor ámbito”...

Es claro en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, cuando no estamos ante la actividad exclusiva de compraventa o alquiler de inmuebles, las reglas de local y empleado no son determinantes de la existencia de actividad económica. Si estamos ante un aprovechamiento de los inmuebles que va mas allá de la mera compraventa u arrendamiento, la actividad realizada será económica a la vista de las reglas generales del artículo 25.1, (o del 40.1), siendo en esos casos la presencia o ausencia de local y empleado solo dos circunstancias más a valorar...

DÉCIМОQUINTO... De lo expuesto en los apartados anteriores resulta que la actividad realizada es un arrendamiento, sin que quepa considerarla integrada en la actividad de promoción a través de la que se construyeron los inmuebles arrendados. Por lo tanto, le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, y debe valorarse el alcance que tiene la ausencia de los dos requisitos allí establecidos, el local y el empleado, hecho que no se discute...

Este TEAC considera que debe mantenerse, por resultar así de la Jurisprudencia del Alto Tribunal, el criterio que tradicionalmente ha venido manteniendo, expuesto en Resoluciones como la de 8 de noviembre de 2.007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006), a tenor de las cuales se entiende que el precepto de referencia, en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como

actividad económica, determina que “únicamente” se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos.



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

Francisco Alfredo García Prats

Jean Monnet Chair 'EU Law and Taxation

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 13 de junio de 2013

Asunto: C-125/12

Partes: *Promociones y Construcciones BJ 200, S.L.*

Síntesis:

IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículo 199, apartado 1, letra g) – Proceso concursal voluntario – Persona deudora del impuesto – Sujeto pasivo destinatario de determinadas operaciones – Concepto de “procedimiento obligatorio de liquidación

1. Comentario

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo aclara en este asunto planteado por el Juzgado de lo Mercantil número 1 de Granada, la interpretación y el alcance de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/112 del IVA, al referirse al 'destinatario de las operaciones de entrega de *bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación*'.

La cuestión prejudicial se plantea para aclarar si la reforma del artículo 84.1 de la Ley del IVA, propiciada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio, se ajustaba a la potestad reconocida a los Estados miembros por el mencionado artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/112, al considerar como *sujetos pasivos* del IVA –por el sistema de inversión del sujeto pasivo– a los empresarios o profesionales *para quienes se realicen las operaciones sujetas ... 'cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal'*.

La cuestión no afecta, pues, directamente, a la redacción actual de dicho precepto incorporada en la LIVA como consecuencia de las modificaciones incorporadas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, por lo que no afecta ni se pronuncia sobre la adecuación de los otros dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo que dicha Ley incorpora. 'entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación'.

El Tribunal considera que la versión castellana es más estricta que la de otras versiones lingüísticas, confirmando la necesidad de interpretar de forma amplia dicha expresión, al considerarla equivalente a un ‘procedimiento de venta forzosa’. En este sentido, el Tribunal confirma la *capacidad* de los Estados miembros para utilizar el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo a todas las ventas de bienes inmuebles realizadas por el deudor de un crédito ejecutivo ‘en el marco de cualquier procedimiento concursal, sea de naturaleza liquidativa o no, siempre y cuando esta venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional del deudor’.

El Tribunal acude a la interpretación contextual de la Directiva así como a la interpretación plurilingüística para establecer el sentido exacto de la expresión ‘procedimiento obligatorio de liquidación’, para lo cual acude al origen del precepto, justificado en la necesidad de generalizar las medidas particulares que como excepción se habían otorgado a determinados Estados miembros para combatir el fraude o evasión fiscales en aquellos supuestos en los que el deudor era incapaz de hacer frente al IVA facturado debido a las dificultades que experimentaba, por lo que basta verificar la existencia de una *venta obligada* en el *marco de un procedimiento concursal*, aunque no produzca efectos liquidativos, para aceptar la inversión del sujeto pasivo fijada por el legislador español. Nada empuja, a juicio del Tribunal, la interpretación restrictiva de que debe ser objeto el artículo 199.1.g de la Directiva 2006/112, al tratarse de una excepción al régimen normal, puesto que a juicio del Tribunal ‘el riesgo de evasión y de fraude fiscales existe desde el momento en que el deudor es declarado insolvente’, y no aceptar una interpretación como la propuesta podría privar de eficacia al artículo 199.1.g). En consecuencia, el Tribunal se muestra favorable a una interpretación laxa de los mecanismos que facultan a los Estados miembros para proceder a la inversión del sujeto pasivo en aras de incrementar la eficacia de la lucha contra el fraude fiscal.

Cabe reseñar finalmente, las dudas interpretativas que puede generar la confusa interpretación del término ‘reverse charge mechanism’ en la versión española de la sentencia por ‘autoliquidación’, en lugar de la versión adoptada por la legislación interna española ‘inversión del sujeto pasivo’. No es el mecanismo de la autoliquidación –generalizado en el ámbito del IVA en el ordenamiento tributario español– el que queda autorizado por la Directiva del IVA en los casos de ventas de bienes inmuebles realizadas por el deudor de un crédito ejecutivo en el marco de cualquier procedimiento concursal, si no el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, o deudor, en términos de la Directiva IVA (párrafo 30). Siendo que la sentencia se refiere a un supuesto planteado por un tribunal español y que afecta inicial y principalmente a la legislación española, habría sido deseable una mayor precisión en el uso de la terminología técnicamente correcta, situación que se resuelve generalmente de forma brillante por los servicios de traducción del Tribunal, atendiendo a los numerosos conflictos que pueden generarse en un análisis de derecho comparado debido a sus singulares peculiaridades.

2. Antecedentes

El Juzgado de lo Mercantil número 1 de Granada decidió plantear cuestión prejudicial, en el marco de un proceso concursal voluntario incoado a instancias de Promociones y Construcciones BJ 200 S.L., a efectos de aclarar el significado e implicaciones del artículo 199, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112. Conforme a dicho precepto ‘los Estados miembros pueden disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las operaciones de entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación’. El legislador español, en la reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, consideró que se producía una inversión del sujeto pasivo en los supuestos de ‘entrega de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal’ (artículo 84.Uno.2.3) de la Ley del IVA).

Mediante auto de 22 de febrero de 2010, se declaró la insolvencia de Promociones y Construcciones y se activó el consiguiente proceso concursal voluntario.

En el curso de la fase común del proceso concursal, surgió la oportunidad de vender dos inmuebles propiedad de esta sociedad. Ésta presentó el 31 de enero de 2012, previo informe favorable de la administración concursal y acuerdo del comprador, Banesto, S.A., una solicitud de autorización para la venta al amparo de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal. El Juzgado de lo Mercantil número 1 de Granada declaró esta venta oportuna y favorable a los intereses del concurso y la autorizó mediante Auto de 1 de febrero de 2012.

Sin embargo, el Juzgado de lo Mercantil muestra dudas sobre la identidad del sujeto que debe hacer frente a la obligación tributaria consistente en declarar e ingresar el importe del IVA asociado a dicha venta.

En estas circunstancias, el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales.

3. Cuestiones planteadas

1. El artículo 199.1.g) de la Directiva [2006/112], al establecer que “1. *los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones: (...) g) La entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación*”, cuando el proceso judicial sea un concurso de acreedores abierto por la declaración de insolvencia de dicho deudor, ¿debe interpretarse en el sentido de que sólo se refiere a las transmisiones que obedezcan estrictamente a la propia naturaleza liquidativa del procedimiento o a la fase liquidativa en la que este procedimiento se encuentre, de forma que la enajenación de dichos inmuebles se debe producir como consecuencia de la liquidación global de su patrimonio, o dado que un procedimiento concursal puede concluir, entre otras opciones, con la liquidación de la empresa concursada, comprende también cualquier transmisión de bienes inmuebles efectuados por el deudor declarado en concurso a lo largo de un proceso concursal?
2. ¿El artículo 199.1.g) de la Directiva [2006/112] debe interpretarse en el sentido de que el “procedimiento obligatorio de liquidación” al que alude incluye un proceso judicial colectivo de insolvencia en el que se ha efectuado, al margen de cualquier fase de liquidación obligatoria de su patrimonio y por meras razones de oportunidad, una venta voluntaria de alguno o algunos de sus bienes; o por el contrario sólo se refiere a las ejecuciones procesales obligatorias destinadas a liquidar los bienes del deudor judicial?
3. En este último caso, si el artículo 199.1.g) de la Directiva [2006/112] se refiere estrictamente a las ejecuciones obligatorias destinadas a liquidar los bienes del deudor judicial, ¿puede interpretarse el precepto indicado en el sentido de excluir del mismo la inversión del sujeto pasivo del IVA en cualquier caso de transmisión de un inmueble por un deudor declarado en concurso por razones de oportunidad y conveniencia para el interés del concurso y al margen de todo proceso de liquidación global de sus bienes, debiendo prescindirse entonces de una ley nacional que haya extendido el supuesto de hecho del artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/2012 a supuestos que este precepto no contempla?

4. Fallo

El artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de procedimiento obligatorio de liquidación engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un proceso de liquidación del patrimonio de éste, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando la citada venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor.

5. Fundamentos de la sentencia

A pesar de lo que considera el Gobierno español, el Tribunal de Luxemburgo se considera competente para interpretar la cuestión prejudicial planteada por el tribunal granadino. Por tres motivos:

- porque el TJUE no es competente para verificar si la resolución de remisión ha sido adoptada de acuerdo con las normas de organización y procesales del Derecho nacional;
- porque corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse;
- porque la cuestión planteada no es meramente hipotética;
- porque el auto de remisión no está falto de motivación.

En relación con la interpretación de la expresión 'procedimiento obligatorio de liquidación' que refiere el artículo 199, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112, el Tribunal reconoce que con arreglo a su tenor 'los Estados miembros pueden disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación'.

Las dos primeras cuestiones prejudiciales, analizadas conjuntamente, versan sobre la interpretación del concepto «procedimiento obligatorio de liquidación» que aparece en el artículo 199, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112. A tal efecto se considera que dicho concepto engloba un ámbito de aplicación más amplio que la liquidación propiamente dicha. Aunque la versión española de esta Directiva emplea el término «liquidación», el examen de las distintas versiones lingüísticas indica que la expresión más utilizada es la de «procedimiento de venta forzosa» (en la versión checa, «řízení o nuceném prodeji»; en la versión alemana, «Zwangsversteigerungsverfahren»; en la versión inglesa, «compulsory sale procedure»; en la versión francesa, «procédure de vente forcée»; en la versión lituana, «priverstinio pardavimo»; en la versión maltesa, «procedura ta' bejgh obbligatorju»; en la versión portuguesa, «um processo de venda coerciva» y, en la versión eslovaca, «konanie o nútenom predaji»).

Por ello, el Tribunal se refiere a la aplicación uniforme del Derecho de la Unión para no conceder a la versión española carácter prevalente ni prioritario frente a otras versiones lingüísticas para interpretar dicho término.

En segundo lugar, el Tribunal se refiere a la interpretación sistemática general del artículo 199, reconociendo que el apartado 1, letra g) de la Directiva constituye *una excepción al principio* de que los deudores del IVA son los sujetos pasivos que efectúan una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada.

El Tribunal refiere el origen de la excepción, así como al objetivo de la misma y su justificación: se introdujo por primera vez mediante la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221, p. 9), en el texto 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). A pesar de tratarse de una excepción al régimen normal que, en líneas generales debería interpretarse de manera restrictiva, el Tribunal considera preciso velar por que esa disposición no quede privada de su eficacia.

Como se desprende del primer considerando de la Directiva 2006/69, su objetivo consiste en permitir a todos los Estados miembros aplicar las excepciones que se habían concedido a determinados Estados miembros con el fin de combatir la evasión o el fraude fiscales.

A este respecto, continúa señalando que en lo que atañe al objetivo perseguido por el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, procede señalar que, según su considerando 42, es conveniente que los Estados miembros puedan recurrir al mecanismo de la autoliquidación (nota del autor: de la inversión del sujeto pasivo o deudor) a fin de simplificar las normas y luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones. Así, esta disposición permite a las autoridades fiscales percibir el IVA aplicado a las operaciones de que se trata cuando la capacidad del deudor para abonar el impuesto está comprometida.

A juicio del TJUE la capacidad de un deudor de pagar a las autoridades tributarias el IVA facturado sobre la venta de un bien inmueble queda en entredicho a partir de la apertura de un procedimiento concursal puesto que éste ha sido desencadenado por la declaración de insolvencia del deudor, la aplicación del régimen de autoliquidación no puede limitarse a las transmisiones de bienes inmuebles realizadas en el marco de un procedimiento de liquidación del patrimonio del deudor insolvente. A dichos efectos es irrelevante que el procedimiento concursal produzca o no efectos liquidativos; basta con que el sujeto pasivo se vea obligado a vender los bienes en el marco de un procedimiento concursal, por lo que la necesidad de la venta para satisfacer a los acreedores y reanudar la actividad económica o profesional del deudor se convierte en el elemento esencial en la delimitación del concepto.

Por consiguiente, a juicio del Tribunal procede responder a las cuestiones primera y segunda que el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de procedimiento obligatorio de liquidación engloba cualquier venta de un bien inmueble realizada por el deudor de un crédito ejecutivo no sólo en el marco de un proceso de liquidación del patrimonio de éste, sino también en el marco de un proceso concursal anterior a tal procedimiento de liquidación, siempre y cuando la citada venta sea necesaria para satisfacer a los acreedores o reanudar la actividad económica o profesional de dicho deudor.

A la vista de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, no procede responder a la tercera.

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 18 de abril de 2013

Asunto: C-565/11

Partes: *Mariana Irimie y Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu*

Síntesis:

Devolución de impuestos recaudados por un Estado miembro en infracción del Derecho de la Unión – Normativa nacional que limita los intereses que dicho Estado tiene que abonar por el impuesto devuelto – Intereses calculados a partir del día siguiente a la presentación de la solicitud de devolución del impuesto – Falta de conformidad con el Derecho de la Unión – Principio de efectividad

1. Comentario

La sentencia trata, de nuevo, sobre la controvertida función y sobre el alcance del denominado principio de autonomía procedimental de los Estados miembros en la ejecución y aplicación efectiva del Derecho de la Unión Europea. Más que de un principio, cabe hablar de la existencia de un mecanismo de aseguramiento de la eficacia de las normas del derecho de la Unión Europea que están dotadas de efecto directo en ausencia de normas procedimentales propias y de asignación a instituciones de la Unión Europea que aseguren la efectiva aplicación de aquellas.

Sin embargo, y a golpe de sentencia, el Tribunal de Luxemburgo va delimitando las exigencias derivadas del reconocimiento de la tutela judicial efectiva del ordenamiento de la UE ante aquellas normas internas cuya aplicación determina una imposibilidad o una dificultad excesiva de beneficiarse del ordenamiento de la UE determinando su ineffectividad. En dicha delimitación, el Tribunal de Justicia reconoce que, en última instancia, la verificación de dicha efectiva protección corresponde a los jueces nacionales, limitándose el Tribunal de Justicia de la UE a formular los parámetros y exigencias interpretativas mínimas.

Tal sucede, en este caso, en relación con cálculo de los intereses de demora asociados al reconocimiento del derecho a la devolución de los tributos incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea previamente ingresados, cuyo derecho ya fue reconocido por el Tribunal de Luxemburgo en sentencias anteriores como la sentencia de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft* y otros, asunto C-397/98 y C-41'/98, p 87 a 89; o la sentencia de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail* y otros, asunto C-591/10, p. 24).

El Tribunal parte del reconocimiento del derecho a la devolución de los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión Europea (p. 20), al que se incorpora, por evolución jurisprudencial el derecho a la restitución no sólo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a ese Estado o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto. Esto incluye asimismo las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado, de lo que se infiere *la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses las cuotas de los impuestos recaudados con dicha infracción*.

La norma nacional –rumana- enjuiciada limita la exigencia de restituir o reembolsar intereses de demora con cargo a los fondos públicos *a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución de dicho*

impuesto hasta la fecha de extinción de la deuda, y siempre que exista petición previa de los contribuyentes, por lo que no se reconoce su abono de oficio.

El Tribunal indica que una norma como la rumana vulnera el ordenamiento de la UE aunque se aplique por igual al reintegro de cualquier deuda tributaria indebida, extremo éste, no obstante, que corresponde verificar al juez nacional. Sin embargo resulta contraria al principio de efectividad, ya que el mismo exige que para calcular los intereses de demora eventualmente adeudados no llegue a privarse al sujeto pasivo de una *indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto*, doctrina sentada en la sentencia Littlewoods. Y proporciona mayor detalle al considerar que dicha pérdida ‘depende, concretamente, de la duración de la indisponibilidad del importe indebidamente abonado en infracción del Derecho de la Unión, y de este modo, se produce, en principio, a lo largo del período comprendido entre la fecha del pago indebido del impuesto en cuestión y la fecha de devolución de éste’. En consecuencia, a juicio del Tribunal la compensación de la mora sufrida por el contribuyente que se ha visto compelido a pagar un tributo incompatible con el ordenamiento de la Unión Europea exige tomar en cuenta la totalidad del período comprendido entre la fecha efectiva del ingreso indebido y la devolución del mismo, señalando a dichos efectos el dies a quo y el dies ad quem.

Queda sin embargo la duda, tras la lectura de la sentencia, si la tutela judicial efectiva del ordenamiento de la Unión Europea queda completamente satisfecho por el propio Tribunal de Luxemburgo con la respuesta otorgada a las preguntas planteadas por el tribunal nacional. Y ello porque, el Tribunal planteaba no solo dudas en cuanto a la conformidad de dicha norma con el Derecho de la Unión como consecuencia de las exigencias de los principios de equivalencia, efectividad y proporcionalidad, sino también en relación con las implicaciones del artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en relación con el artículo 6 TUE (p. 14) o de las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad. Sin embargo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no proporciona criterio interpretativo alguno al tribunal nacional; criterio que podría resultar de relevancia, para el caso en el que la apreciación del principio de efectividad por parte del tribunal nacional no tuviera el mismo alcance que el previsto por el Tribunal –en los párrafos 26 y 28–, puesto que el fallo se limita a señalar la incompatibilidad de la norma nacional con las exigencias del Derecho de la Unión, sin proporcionar criterios adicionales en cuanto a la fijación de los criterios de cómputo y de la fecha de inicio de exigibilidad de los mismos.

2. Antecedentes

Conforme al derecho tributario rumano, su normativa nacional limita los intereses abonados al devolver un impuesto recaudado en infracción del Derecho de la Unión a los devengados a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución de dicho impuesto. De esta forma, los ingresos indebidamente no generan interés de demora hasta la fecha en la que se presente la solicitud de devolución de los mismos.

El artículo 70 de la OG nº 92/2003, titulado «Plazo para proceder al abono de las cantidades reclamadas por los contribuyentes», establece:

1. «La autoridad tributaria resolverá sobre las reclamaciones presentadas con arreglo al presente Código dentro de los 45 días siguientes a su presentación.

2. Cuando, para resolver la reclamación, resulte necesaria información adicional relevante para la resolución, dicho plazo se prorrogará por el período incluido entre la fecha de la solicitud de información y la fecha en que se reciba la información solicitada.»

El artículo 124 de la OG nº 92/2003 Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală, de 24 de diciembre de 2003 (Decreto del Gobierno nº 92/2003, sobre el Código de procedimiento tributario, que regula el procedimiento tributario), con la rúbrica «Tipo de interés aplicable a los importes restituidos o reembolsados a cargo de fondos públicos», dispone en su apartado 1 lo siguiente:

«Respecto de las cantidades que hayan que restituirse o reembolsarse a cargo de fondos públicos, los contribuyentes tendrán derecho a exigir intereses a partir del día siguiente al vencimiento del plazo previsto [...] en el artículo 70, hasta la fecha de extinción de la deuda conforme a alguno de los procedimientos previstos en la Ley. Los intereses se abonarán previa petición de los contribuyentes.»

Por su parte, el proceso contencioso-administrativo está regulado en Derecho rumano por la Legea contenciosului administrativ nr. 554 (Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa), de 2 de diciembre de 2004 (Monitorul Oficial al României, Partea I, nº 1154, de 7 de diciembre de 2004), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley nº 554/2004»).

El artículo 1 de la Ley nº 554/2004, titulado «Motivos para la interposición de recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa», establece en su apartado 1:

«Toda persona que considere que una Administración pública ha lesionado sus derechos o intereses legítimos, ya mediante acto administrativo, ya omitiendo tramitar una solicitud en el plazo previsto por la Ley, podrá interponer recurso ante el tribunal de lo contencioso-administrativo competente al objeto de obtener la anulación del acto, el reconocimiento del derecho invocado o del interés legítimo y la reparación del daño sufrido. [...]»

El apartado 1 del artículo 8 de la Ley 554/2004, con la rúbrica «Objeto del recurso», dispone:

«Toda persona en perjuicio de la cual un acto administrativo unilateral haya lesionado un derecho reconocido por la Ley o un interés legítimo, a quien no satisfaga la respuesta dada al recurso administrativo previo interpuesto ante la entidad pública emisora del acto o que no haya recibido respuesta dentro de plazo [...], podrá interponer ante el tribunal de lo contencioso-administrativo competente un recurso al objeto de obtener la anulación total o parcial del acto, la reparación del daño sufrido y, en su caso, la reparación del daño moral. Podrá también interponer recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa quien considere que la tramitación tardía o la negativa injustificada a tramitar su solicitud ha lesionado uno de los derechos que la Ley le reconoce [...]»

La Sra. Irimie, nacional rumana, presentó una solicitud de devolución de un impuesto recaudado en infracción del Derecho de la Unión junto con sus intereses, ante la Administrația Finanțelor Publice Sibiu (Administración tributaria de Sibiu) y la Administrația Fondului pentru Mediu (Administración del Fondo para el medio ambiente). El litigio, iniciado en 2009, versaba sobre la aplicación del impuesto sobre la contaminación rumano sobre un automóvil matriculado en Alemania adquirido por la sra. Irimie en 2007 que el Tribunal de Justicia consideró contrario al derecho de la UE en la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de abril de 2011, Tatu (C402/09, Rec. p. I2711), y en la jurisprudencia posterior que confirma dicha sentencia.

El Tribunal nacional no tiene dudas en torno a la incompatibilidad del impuesto exigido con el derecho de la Unión Europea, pero considera que la pretensión de los intereses solicitados por la contribuyente se encuentra con el obstáculo derivado de la aplicación de la legislación interna y la jurisprudencia nacional constante y unívoca, según la cual los intereses correspondientes a los importes que deben devolverse con cargo a fondos públicos sólo se abonan a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

El Tribunal nacional remitente, no obstante, alberga dudas en relación con la eficacia de los principios de equivalencia, efectividad y proporcionalidad y decide plantear una cuestión prejudicial suspendiendo el procedimiento.

3. Cuestiones planteadas

«¿Puede considerarse que [los principios] de efectividad, de equivalencia y proporcionalidad de las acciones de resarcimiento de daños y perjuicios por las infracciones del Derecho [de la Unión] sufridas por particulares como consecuencia de la aplicación de una normativa contraria al Derecho [de la Unión], que [resultan] de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [...] en relación con el derecho de propiedad sancionado por los artículos 6 [TUE] y 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, se [oponen] a determinadas disposiciones de Derecho interno que limitan el importe del perjuicio del que puede obtener resarcimiento el particular cuyo derecho ha sido vulnerado?»

4. Fallo

El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que limita los intereses abonados al proceder a la devolución de un impuesto percibido en infracción del Derecho de la Unión a los devengados a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la solicitud de devolución de dicho impuesto.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal parte del reconocimiento de la incompatibilidad del impuesto sobre la contaminación rumano con el derecho de la Unión Europea, puesto que en la versión aplicable a los hechos del litigio principal tiene por efecto disuadir la importación y puesta en circulación en Rumanía de vehículos de ocasión adquiridos en otros Estados miembros (sentencia Tatu, antes citada, apartados 58 y 61).

En relación con el reconocimiento del derecho a la percepción de intereses, el Tribunal recuerda que se deduce de reiterada jurisprudencia que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (sentencias de 6 de septiembre de 2011, *Lady & Kid* y otros, C398/09, Rec. p. I0000, apartado 17, y de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail* y otros, C591/10, Rec. p. I0000, apartado 24).

Así, cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no sólo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a ese Estado o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto. Esto incluye asimismo las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado.

Estos recordatorios sirven al Tribunal para reconocer que la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses las cuotas de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico.

En relación con el contenido de dicha obligación y , a falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo. Dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, no ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estar estructuradas de una forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

El Tribunal considera que debe ser el tribunal nacional el que verifique si se respeta el principio de equivalencia.

En cambio, en relación al principio de efectividad, recuerda que , éste exige, en una situación de restitución de un impuesto recaudado por un Estado miembro en infracción del Derecho de la Unión, que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados, no tengan por consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto.

Por ello, la normativa rumana no respeta dicha exigencia, al limitar los intereses a los devengados a partir del día siguiente a la fecha de la solicitud de devolución del impuesto indebidamente percibido.

Para el Tribunal, la compensación que debe ser tenida en cuenta para calcular el importe de los intereses de demora, debe tener en cuenta la pérdida que depende, concretamente, de la duración de la indisponibilidad del importe indebidamente abonado en infracción del Derecho de la Unión, y de este modo, se produce, en principio, a lo largo del período comprendido entre la fecha del pago indebido del impuesto en cuestión y la fecha de devolución de éste.



Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 6 de junio de 2013

Asunto: C-383/10

Partes: *Comisión Europea contra Reino de Bélgica*

Síntesis:

Incumplimiento de Estado – Artículos 56 TFUE y 63 TFUE – Artículos 36 y 40 del Acuerdo EEE – Legislación tributaria – Exención fiscal reservada a los intereses abonados por los bancos residentes, quedando excluidos los abonados por los bancos establecidos en el extranjero

1. Comentario

El Tribunal de Justicia refuerza, de nuevo, con dicha sentencia la imposibilidad de alegar una pretendida coherencia fiscal interna inexistente como medida para intentar justificar la existencia de una clara restricción a las libertades fundamentales; en el presente caso, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales. En Bélgica, los impositores residentes se beneficiaban de un sistema de exención por los primeros 1.740 euros –aunque la lectura sugiera que la exención es personal, el sistema de retención liberatoria aplicable sobre el exceso genera dudas que no se aclaran con la lectura de la sentencia- derivados de depósitos de ahorro mantenidos en entidades financieras establecidas en Bélgica, mientras que dicha exención no resultaba aplicable sobre los rendimientos de depósitos obtenidos por contribuyentes residentes mantenidos en entidades financieras extranjeras no establecidas.

Ante esta evidente diferencia de trato que hace menos atractiva el mantenimiento de depósitos en el extranjero o la oferta de productos de depósito por parte de entidades no establecidas a los sujetos residentes en Bélgica, el Estado Belga no opone ningún tipo de razonamiento o argumentación en contra, dado el concepto amplio de obstáculo -de naturaleza fiscal- al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado que maneja el TJUE. Por el contrario, el Estado belga basa toda su argumentación de defensa en tratar de demostrar que la existencia de dicho trato discriminatorio que contraría la libre prestación de servicios y la circulación de capitales se encuentra justificada. Para ello alega la necesidad de garantizar los controles fiscales (que el Tribunal había apreciado en la sentencia *Passenheim*), la necesidad de evitar los supuestos de doble exención o de evitar el fraude fiscal, o la necesidad imperiosa de evitar un trato más favorable a los intereses derivados de depósitos en entidades no establecidas frente a los intereses de entidades domésticas, así como la necesidad de asegurar un reparto justo de las responsabilidades civiles entre los contribuyentes y los bancos pagadores de los rendimientos derivados de los depósitos.

El Tribunal acepta que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales sea un objetivo de interés general digno de protección por el ordenamiento de la UE, pero niega que en este caso su alegación esté justificada por desproporcionada al resulta posible la aplicación de medidas menos restrictivas. A estos efectos, considera que el cumplimiento de los requisitos que la legislación tributaria belga para la aplicación de la exención en relación con los depósitos *domésticos* pueden ser verificados mediante el recurso a los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros. A pesar de que la Comisión se refiere en su argumentación a la Directiva sobre el ahorro, 2003/48, el Tribunal limita su referencia a la Directiva sobre asistencia administrativa 77/79, a la que considera *mecanismo suficiente* para controlar la veracidad de las

declaraciones de los contribuyentes relativas a sus rendimientos obtenidos en otro Estado miembro. Y aún en el caso de que los mecanismos de cooperación no funcionen satisfactoriamente en la práctica, el Tribunal reafirma su doctrina anterior sobre la imposibilidad de alegar dificultades derivadas de las propias limitaciones derivadas de los instrumentos de cooperación existentes para restringir las libertades fundamentales garantizadas. Más relevante es la referencia a la doctrina establecida por el Tribunal en el caso ELISA y que podemos resumir en el siguiente planteamiento: el Tribunal no autoriza a otorgar un trato discriminatorio que se traduce en un resultado patrimonial distinto para una situación afectada por el ejercicio de las libertades fundamentales (sujeción), frente a otra situación que no implica el ejercicio de dichas libertades (exención). Pero, en cambio, sí permite condicionar la aplicación de ese mismo trato/resultado a la exigencia al contribuyente de las pruebas que se estimen necesarias para la correcta liquidación de los impuestos afectados y por tanto para la aplicación de la exención que se aplica por parte de las entidades financieras pagadoras en las situaciones internas –e incluso denegar la exención solicitada en caso de que el contribuyente no llegue a aportar las pruebas que pueden verificarse y aplicarse de forma automática por la entidad financiera pagadora en la situación puramente interna. El Tribunal, por tanto, asume la correspondencia con el ordenamiento de la UE de una diferente gradación de la carga de la prueba en situaciones internas y en situaciones transfronterizas amparadas por el ordenamiento de la Unión Europea en términos de justificación de la posible existencia de un trato discriminatorio contrario a estas exigencias.

En otro orden de consideraciones, resulta importante la argumentación del Tribunal aportada para destruir las alegaciones del gobierno belga que pretendían mantener el tratamiento discriminatorio de la situación transfronteriza sobre la base de la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de evitar la doble exención. Cuando el legislador tributario opta por la aplicación de una exención para la situación interna comparable, no resulta amparable la justificación basada en la necesidad de evitar situaciones de doble no tributación, pues el *riesgo* de fraude que se pretende *evitar* en las situaciones transfronterizas no se ataca ni es objeto de reacción en las situaciones internas comparables. En estas situaciones debe resultar posible adoptar medidas menos restrictivas para alcanzar el objetivo de combatir el fraude fiscal.

Una última consideración. El Tribunal, como viene acostumbrando, no llega a analizar todas las implicaciones de la posible incompatibilidad de la norma cuestionada con los diferentes apartados potencialmente afectados del ordenamiento de la UE. Verificada la incompatibilidad de la norma belga cuestionada con la libre prestación de servicios el Tribunal considera que 'no es necesario examinar separadamente dicha normativa a la luz del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE, referentes a la libre circulación de capitales'. Uniendo este hecho al argumento, aportado por la Comisión, de que no se llega a plantear la posible incompatibilidad del precepto en lo que se refiere a la libre circulación de capitales que afecta a entidades establecidas en terceros Estados no miembros de la UE ni del EEE, queda por aclarar, en consideración a la doctrina interpretativa del Tribunal, los efectos precisos y el concreto alcance de esta doctrina por cuanto se refiere a un potencial tratamiento tributario discriminatorio de estos rendimientos obtenidos por contribuyentes residentes en depósitos mantenidos por entidades no establecidas ni en el territorio de la UE ni en el territorio del EEE; o si, por el contrario, resultaría aplicable el distinto alcance con que se aceptan las justificaciones a los tratos discriminatorios en este ámbito en atención a la jurisprudencia anterior referida a otros objetos de gravamen.

2. Antecedentes

El artículo 21, número 5, del Code des impôts sur les revenus (código de los impuestos sobre la renta; en lo sucesivo, «CIR 1992»), en su versión aplicable al ejercicio impositivo 2010 (rendimientos del ejercicio 2009), establece lo siguiente:

«Los rendimientos del capital mobiliario no comprenderán:

[...]

5º el primer tramo de 1.730 [euros] (importe de base 1.250 [euros]) anuales de los rendimientos procedentes de depósitos de ahorro recibidos, sin estipulación convencional de plazo o preaviso, por las entidades de crédito establecidas en Bélgica y reguladas por la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit (Ley de 22 de marzo de 1993, sobre régimen jurídico y supervisión e inspección de las entidades de crédito), bien entendido que:

- esos depósitos deberán, además, cumplir los criterios establecidos por el Rey, previo dictamen de la Comisión bancaria, financiera y de seguros [...], relativos a la moneda de denominación, a las condiciones y modalidades de retiradas de fondos y adeudos, y a la estructura, el nivel y la forma de cálculo de su remuneración;
- a efectos de la aplicación de la presente disposición, no tendrán la consideración de plazos de preaviso los plazos que constituyan una mera medida de salvaguardia que el depositario puede invocar.»

El artículo 313 del CIR 1992 establece el principio de la retención liberatoria sobre los rendimientos del capital mobiliario:

«Los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas no estarán obligados a indicar en su declaración anual de dicho impuesto los rendimientos del capital mobiliario sobre los que se haya practicado una retención [...]»

El Real Decreto de 27 de agosto de 1993, de desarrollo del Code des impôts sur les revenus 1992, en su versión modificada por el Real Decreto de 7 de diciembre de 2008 (Moniteur belge de 22 de diciembre de 2008, p. 67513), establece los criterios que deben satisfacer, además, los depósitos de ahorro contemplados en el artículo 21, número 5, del CIR 1992, para que se les pueda aplicar ese artículo.

A pesar de que se refiera a ambos artículos en el caso, la Comisión plantea dudas sobre la compatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea, y en concreto con la libre prestación de servicios y con la libre circulación de capitales, del alcance de la exención prevista para los rendimientos procedentes de depósitos de ahorro recibidos por las entidades de crédito establecidas en Bélgica que cumplan determinados requisitos, pero que no se aplica a los rendimientos obtenidos por contribuyentes residentes en Bélgica procedentes de depósitos de ahorro recibidos de las entidades de crédito no establecidas en Bélgica. Sin embargo, la Comisión matiza el alcance de la pretensión al referirse únicamente a la compatibilidad de dicho precepto en relación a las entidades establecidas en el territorio del Espacio Económico Europeo, sin referirse a las entidades establecidas en el territorio de terceros países.

3. Cuestiones planteadas

Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 TFUE y 63 TFUE y de los artículos 36

y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al instituir y mantener un régimen por el que se establece una imposición discriminatoria de los intereses abonados por los bancos no residentes, que resulta de aplicar una exención fiscal reservada únicamente a los intereses abonados por los bancos belgas.

4. Fallo

1. El Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE y del artículo 36 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al instituir y mantener un régimen por el que se establece una imposición discriminatoria de los intereses abonados por los bancos no residentes, derivada de aplicar una exención fiscal reservada únicamente a los intereses abonados por los bancos residentes.
2. Condenar en costas al Reino de Bélgica.

5. Fundamentos de la sentencia

Con carácter preliminar, debe señalarse que, en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véase la sentencia de 19 de julio de 2012, A, C48/11, Rec. p. I0000, apartado 16 y jurisprudencia citada).

Asimismo, es preciso subrayar que las prestaciones de servicios bancarios constituyen servicios en el sentido del artículo 57 TFUE y que el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que reduzca, sin justificación objetiva, las posibilidades de que un prestador de servicios ejercite efectivamente dicha libertad (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de enero de 2007, Comisión/Dinamarca, C150/04, Rec. p. I1163, apartado 37 y jurisprudencia citada).

Desde la perspectiva de un mercado único y para permitir alcanzar sus objetivos, el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que dificulte más la prestación de servicios entre Estados miembros que la prestación de servicios puramente interna en un Estado miembro (sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 38).

Además, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 56 TFUE se opone, en particular, a toda normativa nacional que pueda prohibir u obstaculizar en mayor medida las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos (véase la sentencia de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica, C522/04, Rec. p. I5701, apartado 38).

En el presente asunto, la legislación controvertida en el caso de autos establece un régimen fiscal diferente para los intereses procedentes de un depósito de ahorro en función de que sean abonados por bancos establecidos en Bélgica o no. Esta diferencia de trato se explica, según el Gobierno belga, por la imposibilidad de aplicar el mismo régimen en los dos casos para evitar una doble exención cuando el contribuyente tiene un depósito de ahorro tanto en Bélgica como en otro Estado miembro.

Por consiguiente, ha de comprobarse si esta legislación establece obstáculos a la libre prestación de servicios y, en su caso, si tales obstáculos pueden estar justificados por las razones aducidas por el Gobierno belga.

A este respecto, es preciso hacer constar que, en su escrito de contestación, el Gobierno belga no niega la existencia de un obstáculo a esta libertad.

Asimismo, debe señalarse que la legislación belga controvertida, por una parte, tiene por efecto disuadir a los residentes belgas de recurrir a los servicios de bancos establecidos en otros Estados miembros y abrir o mantener cuentas de ahorro en bancos no establecidos en Bélgica, ya que los intereses abonados por estos últimos no pueden beneficiarse de la exención fiscal controvertida cuando esos bancos no están establecidos en el territorio belga. Por otra parte, esta normativa puede disuadir a los titulares de una cuenta de ahorro en un banco establecido en el territorio belga –que pueden acogerse, en consecuencia, a dicha exención– de transferir su cuenta a un banco establecido en otro Estado miembro.

En consecuencia, procede declarar que la normativa controvertida constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios, prohibido, en principio, por el artículo 56 TFUE, párrafo primero.

Según jurisprudencia consolidada, las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado son, no obstante, admisibles siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véase, en particular, la sentencia de 12 de julio de 2012, Comisión/España, C269/09, Rec. p. I0000, apartados 62 y jurisprudencia citada).

Por lo tanto, ha de examinarse si el obstáculo comprobado puede estar justificado exclusivamente por el objetivo de interés general invocado expresamente por el Reino de Bélgica, a saber, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

En lo que atañe a esta justificación, ha de señalarse, con carácter preliminar, que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales puede justificar una restricción de las libertades fundamentales (véase, en este sentido, en particular, la sentencia X y Passenheim-van Schoot, antes citada, apartado 45).

En lo que respecta a la imposibilidad de recurrir a los instrumentos de la Unión en materia de asistencia mutua, que garantiza en particular la Directiva 77/799, debe indicarse que los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros son suficientes para permitir a un Estado miembro controlar la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes relativas a sus rendimientos obtenidos en otro Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C371/10, Rec. p. I0000, apartado 78, y Comisión/España, antes citada, apartado 68).

Sin embargo, no cabe excluir que dicho instrumento de cooperación no siempre funcione en la práctica de manera satisfactoria y sin fricciones. No obstante, los Estados miembros no pueden deducir de las eventuales dificultades con las que se encuentren para recabar la información requerida, ni de las deficiencias que pudieran existir en la cooperación entre sus respectivas Administraciones tributarias, una justificación para restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C334/02, Rec. p. I2229, apartado 33, y Comisión/España, antes citada, apartado 72).

En efecto, nada impediría que las autoridades fiscales afectadas exigieran al contribuyente las pruebas que estimasen necesarias para la liquidación correcta de los impuestos de que se trate y, en su caso, denegaran la exención solicitada de no aportarse tales pruebas (véase, en particular, la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C451/05, Rec. p. I8251, apartado 95 y jurisprudencia citada).

En este contexto, el Gobierno belga sostiene que el Tribunal de Justicia aceptó, en la sentencia X y Passenheim-van Schoot, antes citada, la justificación basada en la eficacia insuficiente de dicho instrumento de cooperación.

A este respecto, es preciso señalar que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la aplicación de un plazo ampliado de liquidación complementaria en caso de sospecha de ocultación de activos imponibles poseídos en otro Estado miembro estaba justificada por el objetivo de garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal.

Ahora bien, en el presente asunto, en lo que respecta a los rendimientos declarados por los contribuyentes, la Administración tributaria belga no debería encontrar dificultades para obtener la información necesaria sobre esos ingresos procedentes de otro Estado miembro.

Además, como señala el Reino de Bélgica en su escrito de contestación, los rendimientos de las cuentas de ahorro extranjeras que debe declarar el contribuyente son también objeto de un intercambio de información en el marco de la Directiva 2003/48.

Por lo tanto, la Administración tributaria belga dispone de un instrumento jurídico, cuya efectividad no ha sido cuestionada, para obtener información sobre la existencia de los rendimientos del capital mobiliario procedentes del extranjero y, en consecuencia, puede gravarlos.

De lo anterior resulta que no cabe aceptar la justificación basada en la insuficiencia de los instrumentos de cooperación en el ámbito de la Unión.

En lo que atañe al riesgo de doble exención y, por ende, implícitamente, a la justificación de la legislación controvertida por los objetivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, procede recordar que éstos constituyen objetivos legítimos reconocidos por el Tribunal de Justicia (véase en este sentido, en particular, la sentencia de 7 de abril de 2011, Comisión/Portugal, C20/09, Rec. p. I2637, apartado 60 y jurisprudencia citada).

A este respecto, ha de señalarse que, como ha alegado correctamente la Comisión, este riesgo existe también en el supuesto de que un contribuyente disponga de dos o varias cuentas de ahorro en un banco establecido en Bélgica y, en consecuencia, en un marco puramente interno. Dado que los contribuyentes disfrutan del anonimato en lo que se refiere a los intereses procedentes de una cuenta de ahorro belga, para poder beneficiarse varias veces de la exención controvertida basta con que el contribuyente confíe sus ahorros a distintos bancos. De ello resulta que el riesgo de fraude o de abuso, invocado por el Gobierno belga, es inherente al sistema de exención nacional y no depende de la existencia de un elemento transfronterizo.

Además, aun suponiendo que la normativa nacional controvertida fuera adecuada para asegurar la realización del objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y, en particular, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, debe afirmarse que esta normativa va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

En efecto, según jurisprudencia consolidada, una justificación basada en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal sólo es admisible cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o fraude fiscal no puede bastar para justificar una medida tributaria que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C72/09, Rec. p. I10659, apartado 34 y jurisprudencia citada). Ahora bien, en el presente asunto, la normativa nacional controvertida impide no sólo la evasión y el fraude fiscal, sino también el ejercicio legítimo de la libre prestación de servicios cuando los contribuyentes demuestren que no persiguen un objetivo fraudulento.

De ello se deduce que el Gobierno belga habría podido adoptar medidas menos restrictivas para alcanzar el objetivo de combatir el fraude fiscal.

En consecuencia, no cabe admitir la justificación de la legislación controvertida por la necesidad de evitar la evasión y el fraude fiscal en el marco de la garantía de la eficacia de los controles fiscales.

Por último, en cuanto a la justificación basada en el hecho de que, en lo que se refiere a las cuentas de ahorro en bancos establecidos fuera de Bélgica, cuando un contribuyente se beneficia indebidamente de una exención, le incumbe abonar la retención sin posibilidad de recurso civil contra el banco extranjero, basta con señalar que el Gobierno belga no ha demostrado por qué motivo su preocupación por un reparto justo de las responsabilidades civiles entre los contribuyentes y los bancos afectados podría justificar la aplicación de una medida como la controvertida, con el fin de alcanzar el objetivo de asegurar la eficacia de los controles fiscales.

Por consiguiente no cabe acoger esta justificación de la legislación cuestionada.

De ello resulta que la restricción a la libre prestación de servicios que entraña la aplicación de la normativa nacional controvertida, que reserva la concesión de una exención fiscal únicamente a los intereses abonados por los bancos establecidos en Bélgica, con exclusión de los abonados por entidades bancarias establecidas en otros Estados miembros, no puede justificarse por los objetivos invocados por el Reino de Bélgica, puesto que tampoco responde a la exigencia de proporcionalidad.

La Comisión sostiene, en segundo lugar, que, debido a la existencia de la normativa belga controvertida, el Reino de Bélgica ha incumplido también las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 36 del Acuerdo EEE, referente a la libre prestación de servicios.

A este respecto, procede señalar que esa disposición del Acuerdo EEE es análoga a la que se establece en el artículo 56 TFUE, por lo que las consideraciones relativas a ese artículo expuestas en los apartados 40 a 69 de la presente sentencia son aplicables, en principio, también al correspondiente artículo del Acuerdo EEE.

Pues bien, ha de señalarse que el Gobierno belga sólo invoca una justificación en relación con el artículo 56 TFUE. De ello se deduce que, en la medida en que ese Gobierno no ha alegado ninguna justificación concreta respecto al artículo 36 del Acuerdo EEE, debe considerarse que el artículo 36 del Acuerdo EEE también es contrario a la normativa nacional controvertida.

Sobre la libre circulación de capitales, la Comisión solicita además al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Bélgica ha incumplido sus obligaciones derivadas del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE.

Dado que las disposiciones del Tratado y del Acuerdo EEE relativas a la libre prestación de servicios se oponen a la normativa controvertida, no es necesario examinar separadamente dicha normativa a la luz del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo EEE, referentes a la libre circulación de capitales (véase, por analogía, la sentencia Comisión/Bélgica, antes citada, apartado 79).

Por consiguiente, procede declarar que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE y del artículo 36 del Acuerdo EEE al instituir y mantener un régimen por el que se establece una imposición discriminatoria de los intereses abonados por los bancos no residentes, derivada de aplicar una exención fiscal reservada únicamente a los intereses abonados por los bancos residentes.



Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 16 de mayo de 2013

Asunto: C-191/12

Partes: *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. Y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Főigazgatósága*

Síntesis:

No devolución de la totalidad del impuesto sobre el valor añadido abonado indebidamente – Normativa nacional que excluye la devolución del IVA por haber sido repercutido a un tercero – Compensación en forma de ayuda que cubre una fracción del IVA no deducible – Enriquecimiento sin causa

1. Comentario

La sentencia versa sobre la interesante cuestión de la adecuación al ordenamiento de la UE de los mecanismos y procedimientos de reacción a una sentencia del Tribunal de Justicia en reconocimiento de los derechos que asisten al obligado tributario al ordenamiento de la UE. En concreto, se dilucida aquí la adecuación de la normativa húngara sobre devolución de ingresos indebidos al ordenamiento de la UE como consecuencia de la realización de un pago de IVA derivado de una incorrecta transposición de la deducción del IVA relativo a los costes subvencionables de un proyecto, tras verificar que el mismo resultaba contrario a la sentencia PARAT Automotive Cabrio C-74/08, de 23 de abril de 2009.

En particular, la sentencia analiza si el principio de devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que permite que dicho Estado se niegue a devolver una parte del IVA, que no pudo ser deducido a causa de una medida nacional contraria al Derecho de la Unión, por el motivo de que esa parte del impuesto fue subvencionada mediante una ayuda concedida al sujeto pasivo y financiada tanto por la Unión como por el citado Estado.

Si en la sentencia anteriormente comentada (Sentencia Mariana Irimie), era la determinación del *dies a quo* en la verificación del tiempo de mora que debe ser reparado para restituir la compatibilidad con el ordenamiento de la UE y el reintegro de los derechos reconocidos por el mismo, en esta sentencia e incide directamente en el propio concepto del 'ingreso indebido' y de los mecanismos para su determinación. Para verificar el importe de dicho ingreso indebido es preciso tener en cuenta el significado a la excepción de la obligación de proceder a dicha restitución, del modo siguiente: únicamente a condición de que *la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo haya sido neutralizada en su totalidad* podrá un Estado miembro negarse a devolver una parte de dicho tributo por el motivo de que dicha devolución generaría un enriquecimiento sin causa para el sujeto pasivo. La neutralización total del tributo indebidamente recaudado es el único motivo que puede ser alegado para restringir el alcance del derecho a la devolución.

El Tribunal ofrece pautas para entender qué debe entenderse por neutralización total del tributo como límite a la existencia de obligatoria devolución del impuesto. A juicio del TJUE, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si, en el supuesto en el que el coste subvencionable hubiera sido calculado sin tener en cuenta el IVA no deducible, el importe de la ayuda habría sido inferior al realmente concedido. En dicho caso, el excedente resultante del mayor importe de la ayuda recibida por el sujeto pasivo sería la consecuencia del hecho de que una

parte del IVA no deducible había sido cubierto por la ayuda. En dicho caso, la carga económica que supone la parte del impuesto equivalente a dicho excedente sería soportada por la entidad pagadora y no por el sujeto pasivo.

2. Antecedentes

Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (en lo sucesivo, «Alakor») y Nemzeti Adó- és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Dirección principal regional tributaria de Északalföld, dependiente de la Administración nacional tributaria y aduanera; en lo sucesivo, «Főigazgatósága»), en relación con la negativa de ésta a devolver la totalidad del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») cuya deducción se había impedido infringiendo el Derecho de la Unión.

La norma de la Unión Europea objeto de controversia es la norma 7 del Reglamento (CE) nº 448/2004 de la Comisión, de 10 de marzo de 2004, que modifica el Reglamento (CE) nº 1685/2000 por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) nº 1260/1999 del Consejo en lo relativo a la financiación de gastos de operaciones cofinanciadas por los Fondos Estructurales y por el que se deroga el Reglamento (CE) nº 1145/2003 (DO L 72, p. 66), que es del siguiente tenor:

«Norma 7: IVA y otros impuestos y gravámenes

1. El IVA sólo será subvencionable si es real y definitivamente soportado por el beneficiario final o por el destinatario último, dentro de los regímenes de ayuda basados en lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado y cuando se trate de ayuda concedida por organismos designados por los Estados miembros. El IVA que sea recuperable por algún medio no será subvencionable, aun cuando el beneficiario final o el destinatario último no lleguen a recuperarlo en la práctica. A efectos de esta norma, el carácter público o privado del beneficiario final o del destinatario último no influirán en la decisión sobre la subvencionalidad del IVA.
2. Si, en aplicación de disposiciones nacionales específicas, el beneficiario final o el destinatario último no pudieran recuperar el IVA, éste sólo podrá ser subvencionable cuando las citadas disposiciones guarden plena conformidad con lo establecido en la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, “Sexta Directiva”).

De forma adicional, la Ley General Tributaria húngara prevé los mecanismos de reacción frente a la declaración retroactiva de la incompatibilidad o ilegalidad de una obligación tributaria con la Ley fundamental, un acto obligatorio de la Unión Europea o cualquier otra norma jurídica, fijando al respecto un plazo de 180 días de caducidad para presentar la solicitud que comienza a partir de la publicación o notificación de la resolución que declara dicha incompatibilidad, inconstitucionalidad o ilegalidad. Hasta 2006, ésta era su redacción:

«El sujeto pasivo indicará en sus cuentas de manera diferenciada el importe del impuesto soportado deducible y no deducible (distinción positiva). El sujeto pasivo beneficiario de subvenciones con fondos públicos no incluidas en la base imponible del impuesto en aplicación del artículo 22, apartados 1 y 2, de la presente Ley, podrá, a menos que la Ley de Presupuestos anual disponga otra cosa,

- a. en caso de subvenciones obtenidas para la adquisición de determinados bienes, ejercer su derecho a deducción únicamente respecto de la fracción del IVA correspondiente a la parte no subvencionada de la adquisición en cuestión;

[...].».

El artículo 124/C de la Ley XCII de 2003, General Tributaria [az adózás rendjéről szóló 2003. Évi XCII. törvény, Magyar Közlöny 2003/131 (XI. 14.); en lo sucesivo, «Ley General Tributaria»], es del siguiente tenor:

- 1) «Cuando el Tribunal Constitucional, la Kúria o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea constaten, con carácter retroactivo, que una norma jurídica que establece una obligación tributaria es contraria a la Ley fundamental o a un acto obligatorio de la Unión Europea o, si se trata de un Reglamento municipal, a cualquier otra norma jurídica, y dicha resolución judicial genere un derecho a devolución para el contribuyente, la autoridad tributaria de primer grado procederá a la devolución a petición de este último –con arreglo a lo dispuesto en la resolución de que se trate– de conformidad con las disposiciones del presente artículo.
- 2) El contribuyente podrá presentar su solicitud por escrito ante la autoridad tributaria en un plazo de 180 días a partir de la publicación o la notificación de la resolución del Tribunal Constitucional, de la Kúria o del Tribunal de Justicia [...]; transcurrido dicho plazo, no se admitirá ninguna solicitud de que se deje sin efecto la caducidad. La autoridad tributaria desestimaré la solicitud en el supuesto de que, en la fecha de publicación o de notificación de la resolución, el derecho a liquidar el tributo hubiera prescrito. [...]
- 3) La solicitud deberá mencionar, junto con los datos necesarios para identificar al contribuyente ante la administración tributaria, el tributo abonado en la fecha en que se presente la solicitud y cuya devolución se solicita, junto con el título ejecutivo sobre cuya base fue abonado; asimismo deberá mencionar la resolución del Tribunal Constitucional, de la Kúria o del Tribunal de Justicia [...] y contener una declaración con arreglo a la cual
 - a. el contribuyente, en la fecha en que presentó la solicitud, no ha repercutido a otra persona el tributo cuya devolución solicita,

[...].».

El artículo 124/D de dicha Ley establece:

- 1) «En la medida en que la presente Ley no disponga lo contrario, las disposiciones del artículo 124/C se aplicarán a las solicitudes de devolución basadas en el derecho a deducción del IVA.
- 2) El contribuyente podrá invocar el derecho a deducción contemplado en el apartado 1 anterior por medio de una declaración rectificativa [...].
- 3) Si del cómputo, tal como aparece recogido en la declaración rectificativa, resulta que el

contribuyente tiene derecho a devolución [...] la autoridad tributaria aplicará a la cantidad que deba devolverse un tipo de interés equivalente al tipo básico del Banco Central [...].

- 4) También existirá repercusión en el sentido del artículo 124/C, apartado 3, letra a), cuando se haya concedido al contribuyente una ayuda de tal modo que –habida cuenta de la prohibición de deducir el IVA– financie asimismo el IVA, o si se le ha concedido una ayuda adicional a cargo del presupuesto del Estado en compensación del IVA no deducible.

[...]».

El sujeto pasivo, tras obtener un contrato de subvención dirigido a permitirle financiar un proyecto en el marco del programa operativo de desarrollo rural y agrícola, vio imposibilitada la deducción del IVA soportado por los gastos del proyecto subvencionado, en la fracción proporcional al importe de la ayuda. El IVA que no pudo deducirse formaba parte de los gastos de desarrollo soportado y declarado en la declaración. Sin embargo, la sentencia PARAT Automotive cabrio C-74/08, consideró que la Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, en caso de adquisición de bienes subvencionada con fondos públicos, sólo permite deducir el [IVA] soportado por la parte no subvencionada de esta adquisición».

A la vista de dicha sentencia, Alakor consideró que podía deducir la totalidad del IVA soportado para las necesidades de sus operaciones gravadas y que el IVA, hasta entonces considerado no deducible, ya no podía formar parte del coste subvencionable del proyecto en cuestión. Por esa razón, el 21 de julio de 2009, Alakor devolvió a la entidad pagadora el importe de la ayuda correspondiente al IVA no deducible, al tiempo que solicitaba una modificación del contrato. La entidad pagadora desestimó dicha solicitud y reembolsó a Alakor la cantidad en cuestión.

El 22 de julio de 2009, Alakor presentó ante la autoridad tributaria unas declaraciones rectificativas por los meses de septiembre, noviembre y diciembre de 2005 y enero de 2006, en las que, fundándose en la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, solicitaba que se le devolviera el IVA que la limitación del derecho a deducción le había impedido deducir, por un importe total de 17.722.000 HUF, más los intereses de demora.

En respuesta a dicha solicitud, la autoridad tributaria de primer grado determinó el importe del impuesto deducible y las cantidades que podían devolverse a la demandante en el litigio principal, fijándolos a un nivel inferior al que figuraba en las declaraciones rectificativas de ésta. Főigazgatósága confirmó tales resoluciones haciendo hincapié en que la demandante ya había recibido la cantidad correspondiente al 43,44 % del IVA no deducible en concepto de ayuda. Consecuentemente, en aplicación de los artículos 124/C, apartado 3, letra a), y 124/D, apartado 5, de la Ley General Tributaria, dicha cantidad debía considerarse repercutida.

Tras obtener una resolución favorable al contribuyente en primera instancia, la Administración interpuso recurso de casación, alegando, en particular, que *Alakor ya había recibido, en concepto de ayuda, una parte del IVA que ahora pretendía recuperar en las declaraciones rectificativas*. En consecuencia, según Főigazgatósága, *únicamente debía devolverse la fracción del IVA no compensada por la citada ayuda*. En cambio el contribuyente alegó que las autoridades tributarias habían violado el Derecho de la Unión en la medida en que habían restringido el derecho a deducir el impuesto al devolver, no la totalidad del IVA, sino un porcentaje del mismo. Además, Alakor sostuvo que se exponía al riesgo de verse obligada a reembolsar la ayuda, por incumplimiento de la normativa aplicable en materia de ayudas al desarrollo rural.

3. Cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Derecho de la Unión en materia de devolución de ingresos indebidos.

1. «¿Cabe calificar de repercusión del impuesto, con arreglo a lo dispuesto en el Derecho [de la Unión], el hecho de que el contribuyente –habida cuenta de la existencia de una prohibición de deducción del IVA– haya obtenido una ayuda de tal modo que ésta financie también el IVA o haya obtenido una ayuda estatal complementaria en compensación del IVA no deducible?
2. En caso afirmativo, ¿la respuesta sería la misma en el supuesto de que el contribuyente no haya recibido la ayuda del Estado miembro o de la autoridad tributaria del Estado miembro, sino que la ayuda haya sido abonada –sobre la base del contrato celebrado con la entidad pagadora– con cargo a las ayudas de la Unión y al presupuesto central del Estado miembro?
3. ¿Pueden considerarse cumplidos los principios de recuperación del IVA, basado en la neutralidad fiscal, de efectividad, de equivalencia y de igualdad de trato, así como la prohibición del enriquecimiento sin causa, en el supuesto de que la autoridad tributaria del Estado miembro –debido a la normativa reguladora del derecho a deducción, que es contraria al Derecho de la Unión– sólo acceda a la reclamación de devolución o de indemnización por daños y perjuicios formulada por el contribuyente en cuanto a la parte o proporción no financiada previamente mediante la ayuda indicada [en las cuestiones primera y segunda]?»

4. Fallo

El principio de devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que dicho Estado se niegue a devolver una parte del impuesto sobre el valor añadido, que no pudo ser deducido a causa de una medida nacional contraria al Derecho de la Unión, por el motivo de que esa parte del impuesto fue subvencionada mediante una ayuda concedida al sujeto pasivo y financiada tanto por la Unión como por el citado Estado, a condición de que la carga económica resultante de la negativa a deducir el IVA haya sido totalmente neutralizada, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal recuerda en primer lugar, el fundamento y finalidad del derecho a la devolución de ingresos indebidos por incompatibilidad con el ordenamiento de la UE.

Según reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros C591/10, Rec. p. I0000, apartado 24 y jurisprudencia citada).

Por tanto, en principio, el Estado miembro debe devolver íntegramente el IVA que se impidió deducir al sujeto pasivo infringiendo el Derecho de la Unión.

Resulta así que el derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la haya soportado efectivamente (sentencia de 20 de octubre de 2011, *Danfoss y SauerDanfoss*, C94/10, Rec. p. I0000, apartado 23).

A continuación, reconoce la existencia de excepciones a dicho derecho: Sin embargo, como excepción, tal restitución podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. La protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los impuestos, tasas y gravámenes recaudados con infracción del Derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de tales tributos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos (sentencia de 6 de septiembre de 2011, *Lady & Kid y otros*, C398/09, Rec. p. I0000, apartado 18).

Para, finalmente, proceder al reconocimiento de la necesaria remisión a la normativa procedimental interna a efectos de garantizar la eficacia de su ejercicio en ausencia de normativa específica del Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos (indebidos): Al no existir normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (sentencia *Danfoss y SauerDanfoss*, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada).

Es el principio de efectividad el que condiciona, principalmente, la aplicación de las normas procedimentales internas: el respeto del principio de efectividad exige que las condiciones de ejercicio de la acción de devolución de lo indebido sean fijadas por los Estados miembros, en virtud del principio de autonomía procesal, de manera que pueda neutralizarse la carga económica del tributo indebido (sentencia *Danfoss y SauerDanfoss*, antes citada, apartado 25).

La sentencia es interesante en cuanto a la concreción del concepto 'neutralización de la carga económica del tributo' configurada como excepción a la obligación de devolución del ingreso indebido, cuestión que corresponde verificar al juez nacional. A juicio del Tribunal, este respecto, el órgano jurisdiccional nacional debe examinar, en particular, si el importe de la ayuda concedida a la demandante en el litigio principal habría sido inferior en el supuesto en que a ésta no se le hubiera impedido ejercer su derecho a deducción. En efecto, de la documentación aportada al Tribunal de Justicia se desprende que el importe de la ayuda en cuestión había sido calculado tomando como referencia el «coste subvencionable» del proyecto, que comprende tanto el coste neto de dicho proyecto como el IVA no deducible. Así pues, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar si, en el supuesto en el que el coste subvencionable hubiera sido calculado sin tener en cuenta el IVA no deducible, el importe de la ayuda habría sido inferior al realmente concedido. Si así fuera, el excedente resultante del mayor importe de la ayuda recibida por Alakor sería la consecuencia del hecho de que una parte del IVA no deducible había sido cubierto por esa ayuda. Por tanto, la carga económica que supone la parte del impuesto equivalente a dicho excedente sería soportada por la entidad pagadora, y no por Alakor.

De ello se desprende que, para neutralizar la carga económica resultante de la prohibición de deducir el IVA, el importe de la devolución a que tiene derecho la demandante en el asunto principal debe equivaler a la

diferencia entre, por un lado, el importe del IVA que Alakor no pudo deducir debido a la normativa nacional cuya incompatibilidad con el Derecho de la Unión señaló la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, y, por otro lado, el importe de la ayuda concedida a Alakor que excede del que se le habría concedido si no se le hubiera impedido ejercer su derecho a la deducción.

Para finalizar, indicando que el derecho a la devolución no puede variar en función de la fuente de la que provenga la financiación de la ayuda en cuestión.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

“Practicum Fiscal”. Lex Nova, Thomsom Reuters, 2013.

Forma parte de una nueva colección de obras de consulta sencilla y rápida, con un enfoque muy práctico, que ofrece respuestas y soluciones a los problemas del día a día del profesional. En este Practicum Fiscal 2013 se incluye toda la información del área Fiscal, en un único volumen, totalmente actualizada e interrelacionada, y en doble soporte (papel + e-book en ProView). Además, el acceso a las soluciones es inmediato gracias a sus sencillos sistemas de búsqueda.

Toda la información fiscal concentrada en un único volumen, lo que aporta una visión completa de toda la fiscalidad del ejercicio 2013.

José María Peláez Martos. Manuel Santolaya Blay. “Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador. Ley 7/2012”. CISS, grupo Wolters Kluwer, 2013.

La Ley 7/2012 establece numerosas e importantes modificaciones en la Ley General Tributaria. Pero además, esta nueva disposición despliega igualmente sus efectos reformadores en otras normas tributarias, estableciendo cambios en la Ley del IRPF, Ley del IS, Ley del IVA, Ley del régimen económico y fiscal de Canarias, Ley del régimen fiscal de las cooperativas o incluso la Ley del mercado de valores. Es un libro muy completo con los **comentarios, interpretaciones, casos prácticos, ejemplos y cuadros comparativos** sobre todos y cada uno de los cambios y las novedades que encierra la nueva ley de medidas contra el fraude fiscal.

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

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Presidente

Eduardo Luque Delgado

Vicepresidente

Rodolfo Rodríguez Campos

Secretario General

Amparo Hidalgo Parejo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal resp. de Asuntos Económicos

Tomás Marcos Sánchez

Vocal resp. de Estudio e Investigación

Orlando Luján Mascareño

Vocal

Carlos Martos Navarro

Vocal

Aitor de Andrés Sanchoyertu

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^o Auxiliadora, 14-2^o-Of.14
41003 Sevilla

Aragón

Dulce María Villalba Sainz de Aja
Tel.: 976 23 27 79
Fax: 976 22 81 76
dmvillalba@aedaf.es
C/Pamplona, 2-Esc.1^a-6^aA
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

Irma Riera Marquina
Tel.: 971 76 42 42
Fax: 971 76 40 65
iriera@joancerda.com
C/Jesús, 18 - 3^o
07003 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

Miguel Rivero Fernández
Tel.: 942 21 46 50
Fax: 942 21 58 84
miguelrivero@tecnisa-campos.com
C/Calvo Sotelo, 6 - 2^o
39002 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

Alberto Fernández García
Tel.: 981 21 71 39
Fax: 981 20 85 28
alberto.fernandez@crowehorwath.es
C/Juana de Vega, 12 - 2^o
15003 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

María Teresa Azcona San Julián
Tel.: 948 26 51 50
Fax: 948 17 00 57
goldwyns@goldwyns.com
C/Etxepea, 5 - bajo
31190 Cizur Menor

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

Manuel L. Herrero Cano
Tel.: 966 63 32 12
Fax: 966 63 32 10
mherrero@eteriaconsultores.com
C/Cristóbal Sanz, 5-Entlo.- Dcha.
03201 Elche

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.

