

Sumario

Presentación:

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

Editorial:

La conveniente revisión de la revocación por infracción manifiesta de ley	
Antonio Cayón Galiardo	13

Estudios:

El Impuesto sobre Sociedades en la Jurisprudencia del TJUE. La doctrina Marks & Spencer en materia de tributación de las pérdidas transnacionales de grupos de sociedades: avances y deficiencias del estado actual de la cuestión y pautas de futuro.	
Ester Machancoses García	31
Crónica de la RIC 2012	
Salvador Miranda Calderín	71
Las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática	
Carlos María López Espadafor	91
Repercusiones tributarias de la dación en pago en el concurso de acreedores	
Olga Carreras Manero y Sabina de Miguel Arias.	103
Régimen fiscal de los toreros: análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Comentario a la STS de 3 de julio de 2012, recurso de casación núm 340/2009. Referencia a la dictada el 16 de mayo de 2013, recurso de casación núm 4602/ 2010.	
Jesús María Calderón González	115

Jurisprudencia:

STS de 7/12/2012. Impuesto sobre Sociedades. Obligación real. Rentas de artistas.	133
STS de 12/02/2013. Impuesto sobre el Patrimonio. Base imponible. Valoración de acciones no negociadas en mercados organizados	136
STS de 4/04/2013. Procedimiento de Inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras en caso de retroacción de actuaciones	138
STS de 6/05/2013. Procedimiento económico-administrativo. Computo de los plazos en meses.. . . .	141
STS de 18/02/2013. Procedimiento Concursal. Prohibición de compensación de créditos (art. 58 Ley Concursal)	143
SAN de 24/01/2013. Proceso Contencioso-administrativo. Ejecución de sentencias	145
TSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid). Sentencia de 4 /02/2013, rec. 153/2013	146

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 14/02/2013. ITP y AJD. Concesiones administrativas y negocios jurídicos asimilados. 151

RTEAC de 11/04/2013. LGT. Caducidad: declaración de oficio 153

RTEAC de 02/04/2013. Procedimiento de recaudación. Solicitud de compensación de deudas tributarias con el crédito procedente de una certificación final de obras. Cambio de criterio 155

RTEAC de 18/04/2013. IVA. Incumplimiento del plazo de que dispone la Administración para efectuar las devoluciones solicitadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI. 157

RTEAC de 24/04/2013. Intereses de demora y suspensivos. Exceso del plazo de un año para dictar resolución. 159

Informe de la DGT de 18/12/2012. Cálculo de la Base Imponible del IIVTNU 162

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 31-01-2013. IVA. Principio de neutralidad fiscal. Derecho a deducción. Denegación Mención del IVA en la factura. 167

STJUE de 21-02-2013. Seguro directo de vida. Impuesto anual sobre operaciones de seguro. Tomador que firma un contrato de seguro en los Países Bajos y posteriormente fija su residencia habitual en Bélgica. Libre prestación de servicio. 171

STJUE de 26-02-2013. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Ámbito de aplicación. Sanción de las actividades ilegales que afectan a un recurso propio de la Unión – Artículo 50. Principio non bis in idem. 174

STJUE de 07-03-2013. Impuesto sobre el valor añadido. Directiva 77/388/CEE. Exención de la gestión de fondos comunes de inversión. Alcance 178

STJUE de 14-03-2013. IVA. Identificación de los sujetos pasivos del IVA. Negativa a atribuir un número de identificación a efectos del IVA porque el sujeto pasivo no dispone de medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada. 181

Novedades Editoriales. 185

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

Ester Machancoses García, reflexiona sobre algunas cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y, en concreto sobre la tributación de las pérdidas transnacionales, examinando el estado actual de la cuestión, a partir del paradigma de la sentencia Marks & Spencer. En relación con el tratamiento de las pérdidas de las filiales no residentes se plantea la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una norma nacional que impide compensar las pérdidas de filial no residente de la forma en que esta compensación se permite a las filiales residentes. Las restricciones no se consideran contrarias al ordenamiento comunitario porque existe justificación en el reparto de la potestad tributaria entre Estados. Pero la restricción ha de ser proporcionada de manera que la medida será incompatible con el derecho de la UE si las pérdidas de las filiales no residentes no pueden ser deducidas en su Estado, (pérdidas finales); de esta manera, debe ser examinado cada caso para determinar la compatibilidad con el Derecho Comunitario. Detiene también su mirada en el tratamiento de las pérdidas por depreciación de las participaciones en las filiales no residentes, siendo las restricciones de la norma interna en esta materia incompatibles con la libertad de establecimiento en tanto se trata de una cuestión sustantiva ajena al Estado de residencia de la filial y a plena disposición del Estado de residencia de la matriz. Pero las restricciones en esta materia estarán también justificadas, excepcionalmente, por el reparto del poder tributario entre los Estados miembros y la necesidad de evitar la evasión fiscal, siempre dentro del rango de la proporcionalidad.

Salvador Miranda Calderín, nos actualiza la Crónica de la RIC a la luz de los pronunciamientos judiciales habidos en el pasado 2012. La Audiencia Nacional reitera doctrina sobre la necesaria relación con la actividad económica de los inmuebles enajenados, excluyendo del concepto la extracción de áridos y las canteras, según resultado de las pruebas. Se admite la aplicación del beneficio en las actividades de promoción inmobiliaria bien acreditada. Se niega en los casos de alquileres de inmuebles sin estructura mínima, y en las ventas de acciones o en casos de ingresos financieros distintos de las puntas de tesorería de las actividades económicas distintas de la gestión de la cartera. Para casos en que se presentan declaraciones extemporáneas y su relación con el momento de la dotación, en aplicación del principio de proporcionalidad se admite el cumplimiento tardío de ciertas formalidades, en tanto que la Administración cuente con datos suficientes para el ejercicio de sus funciones. Ha de anotarse también que los préstamos concedidos a los socios en determinadas condiciones, pueden ser recalificados como dividendos, disminuyendo, en consecuencia el cálculo de la dotación a la RIC. Por su parte, el Tribunal Supremo reafirma la tesis de que los requisitos de local y empleado para considerar económica la actividad, en caso de arrendamiento de inmuebles y en cualquier otro caso, son necesarios si no puede acreditarse de otro modo la existencia de

actividad empresarial. También se reitera que los beneficios de la venta de acciones no habilitan la dotación. Para ejercicios anteriores a la modificación legal operada con efectos 1 de enero de 2007 se reiteran que los requisitos contables y las aplicaciones del resultado a la RIC son sustanciales. Finalmente se ha proclamado que el plazo de materialización de la dotación para las personas físicas es de tres años, y no de cuatro, como en las sociedades, dado el trámite de aprobación de cuentas que éstas últimas han de cumplir. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias ha cambiado su criterio en materia de plazos de prescripción de la acción para comprobar la dotación, la materialización y el mantenimiento de la inversión, de forma que si la inversión que correspondió realizar en un año prescrito no se hizo o se hizo de forma incorrecta, la regularización puede hacerse en fase de mantenimiento de la inversión en un año no prescrito.

Carlos María López Espadafor estudia las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática. Examina, en primer lugar, si existen normas generales en materia tributaria en el Ordenamiento de la Comunidad Internacional. El concepto de soberanía en Derecho Tributario conserva relevancia en el Derecho Internacional, referido a los principios de territorialidad, exclusividad, y efectividad. Cuestiona si existen normas consuetudinarias de Derecho Internacional sobre el poder normativo tributario. La soberanía tributaria es ejercida por un Estado cuando existan elementos de conexión con su ordenamiento o su territorio. La existencia de un comportamiento uniforme de los Estados no basta para afirmar la existencia de un límite de Derecho Internacional consuetudinario a la actividad legislativa en materia tributaria. Los Convenios de Doble Imposición responden al principio *pacta sunt servanda*, y, existiendo costumbre en esta materia, no serían precisos. Cabe también plantearse la existencia de normas de Derecho Internacional relativas a la tributación de ciertas categorías de sujetos. En primer lugar, conviene saber si las exenciones tributarias de los Estados extranjeros tienen fundamento en el Derecho Internacional General. Que se presentan como inmunes (inmunidad de ejecución, distinta de la inmunidad de jurisdicción) en las actividades normal y tradicionalmente consideradas como estatales. Someter a gravamen los actos de imperio de los Estados extranjeros sería ofensivo para la independencia y la igualdad entre Estados, y esto es base para reconocer el cumplimiento de una norma consuetudinaria internacional. Analiza finalmente el fundamento jurídico de las exenciones tributarias. Se basan en reglas de cortesía internacional que tienen a generalizarse. La prueba de la existencia de un deber de Derecho Internacional General en la materia se podría encontrar en los convenios internacionales para evitar la doble imposición. Las posibles normas consuetudinarias fueron codificadas por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas de 18 de abril de 1961, con el fin de garantizar el desempeño eficaz de las funciones de las misiones diplomáticas. En nuestro ordenamiento tributario las exenciones del personal diplomático se determinan a título de reciprocidad. Los funcionarios de organizaciones internacionales detentan privilegios fiscales que tienen asiento en acuerdos internacionales. También tienen origen convencional los privilegios fiscales de las propias organizaciones internacionales.

Olga Carreras Manero y Sabina de Miguel Arias se ocupan de las repercusiones tributarias de la Dación en pago en el concurso de acreedores. Que es uno de los mecanismos más comunes de los procesos de refinanciación. Protegidos y promovidos por la legislación mercantil cuando se cumplen determinados requisitos: mayoría de tres quintos del pasivo, informe de experto independiente e instrumento público, que atribuye al 50% de los créditos refinanciados privilegio general y al resto la condición de crédito contra la masa. La dación en pago no es una cesión *pro solvendo*, y le resultan de aplicación las normas de la compraventa por analogía. La caracterizan tres elementos: consentimiento del acreedor, prestación distinta a la inicial pactada, y extinción inmediata de la obligación. Si se gravan por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales (segunda transmisión de edificaciones), la base imponible es el valor real del inmueble sujeto a comprobación de valor a él referida (no al crédito); en la modalidad de Actos jurídicos documentados se sujetan las realizadas por empresarios sujetos y no exentos en el IVA, y también por la cancelación de hipotecas, que actualmente está exenta. En el ámbito del impuesto sobre

el valor añadido estaremos cuando el que realiza la entrega sujeta y no exenta es empresario, y cabe también por renuncia a la exención en los supuestos legales, que no es el caso de las entidades financieras por no tener derecho a la deducción plena. La base imponible en el IVA es la contraprestación, equivalente a la cuantía de la deuda extinguida. La Ley 7/2012 ha introducido supuestos de inversión del sujeto pasivo para entrega de bienes en ejecución de garantía constituida sobre bienes inmuebles, para las entregas de inmuebles en el seno de procedimiento concursal, y para supuestos de renuncia a la exención. Como la dación en pago es una transmisión onerosa se devenga el Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En los Impuestos personales sobre la renta conllevan alteración patrimonial y consecuente ganancia o pérdida por diferencia entre valores de adquisición y de enajenación. En caso de tratarse de vivienda habitual o de mayores de 65 años o en situación de dependencia cabe la aplicación de beneficios fiscales reglamentarios.

Jesús María Calderón González, realiza un comentario sobre el régimen fiscal de los toreros en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 40/1988), a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2012 (recurso 340/2009). Con la nueva regulación se supera el anterior problema vinculado a la calificación como rendimientos de trabajo de los obtenidos por los toreros que comportaba una limitación en la deducción de gastos reales, confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996. En la de 3 de julio de 2012 que se comenta se resuelven cuestiones procesales de interés: (i) en cuanto a la cuantía que habilita el recurso, para casos de declaración conjunta de ambos cónyuges, se considera que el interés económico de cada uno de ellos se corresponde con el importe total de la deuda tributaria, y no con su mitad, y (ii) en cuanto a la falta de motivación del acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras, es obligación del sujeto pasivo poner de manifiesto en vía administrativa y económico administrativa la supuesta arbitrariedad, o de proponer en vía judicial prueba dirigida a acreditar dicha arbitrariedad. En lo sustantivo, se solventa la cuestión de la deducibilidad de las compras de entradas entregadas gratuitamente como medio promocional (la Audiencia Nacional había considerado que no eran deducibles), y la calificación como incremento de patrimonio no justificado de diferencias que conocidamente proceden de la actividad artística en tierras americanas realizada por el torero recurrente. El Tribunal Supremo determina que los gastos de relaciones públicas y de promoción, en cuanto incentivan ventas y rendimientos o beneficios, son gastos convenientes (así lo entendió la Audiencia Nacional), y por tanto no son liberalidades. En el caso concreto examinado la media de entradas promocionales era de cinco entradas por corrida lo que no se considera excesivo. Advierte el autor a este respecto que la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2012 (recurso 4602/2010), que determina la no deducibilidad de las entregas gratuitas de entradas o pases de favor de una empresa de espectáculos taurinos a trabajadores, medios de comunicación, autoridades, funcionarios y otros destinatarios relacionados con el sector (salvo 250 entradas entregadas en el marco del contrato de arrendamiento del coso), por falta de la prueba precisa de la correlación existente entre las entregas y la promoción. Sobre la imputación de incrementos de patrimonio no justificados la sentencia comentada entiende que si la Administración ha podido determinar que las entradas de divisas corresponden a rendimientos derivados de la actividad, es claro que tal calificación no es procedente, pues el origen de los fondos está perfectamente determinado.



La conveniente revisión de la revocación por infracción manifiesta de ley

Antonio Cayón Galiardo

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

1. Introducción

Son muchos los temas y problemas que por, su actualidad, tienen un título mejor que el elegido en esta ocasión para servir de presentación a este número de la Revista, más aun cuando hace ya cinco años hemos escrito que *“la revocación en materia tributaria es una figura que, al margen de su importancia doctrinal, viene perdiendo interés en la práctica dada la forma en que se ha regulado en el artículo 219 de la LGT y los criterios interpretativos con que se aplica la citada norma. Por un lado, la propia inexistencia de legitimación activa para promover esta vía para la revisión de actos que priva al particular afectado de un verdadero recurso, y el establecimiento legal de un conjunto de presupuestos tasados desde los que exclusivamente se puede motivar su iniciación, la convierten en un instituto en cuyos resultados no depositan su confianza los contribuyentes, conocedores de la forma restrictiva en que, no solo, está regulada sino en que será objeto de aplicación”*.

Sin embargo, por tratarse de una figura que ha encajado mal en el orden tributario y porque estamos ante un proceso de constantes modificaciones de las leyes fiscales, es legítimo aspirar a que alguna de estas reformas pueda afectar a figuras o disposiciones que no se encaminan a la mejora en la gestión o en la recaudación tributaria, y es en esta orientación en la que queremos hacer unas consideraciones sobre la revocación de actos en materia tributaria en uno de los aspectos que siguen suscitando problemas y sobre el que existen opiniones de algunos autores que merecen ser resaltadas y reforzadas en sus argumentos.

Nos referimos, como se anuncia en el título de este trabajo, a la infracción manifiesta de ley, en cuanto causa de revocación de un acto.

2. Planteamiento del problema

Para acercarnos al problema comenzaremos por recordar que existe una doctrina bastante generalizada que ha venido a sostener que la revocación por infracción manifiesta de ley ha de ser interpretada y aplicada, como toda la figura en general, con carácter excepcional y restrictivo, debiendo entenderse que los requisitos fijados legalmente exigen que la infracción tenga un carácter patente, evidente, etc. y que las normas afectadas sean una Ley en sentido formal. De conformidad con lo anterior, argumentan, solo cabe su revisión exclusivamente de oficio.

Estas ideas están entrelazadas y el razonamiento que las sustenta se puede resumir partiendo de una primera afirmación: Los vicios de legalidad de los actos dictados por la administración tributaria deben ser apreciados con arreglo al ordenamiento vigente en el momento de dictarse el acto. Se trata por tanto de un juicio de legalidad ab origine. Además, se trata de una ilegalidad ordinaria que solo vicia el acto y lo sanciona con mera anulabilidad y no con nulidad absoluta.

Siendo ello así, el contribuyente debe atacar estos actos –los viciados de una ilegalidad no cualificada- en los plazos ordinarios de los recursos o reclamaciones establecidos al efecto, pues como hemos visto, se trata de vicios existentes ya entonces, al notificarse los actos (y no se trata de ilegalidades tan graves como para que se dejen amplios plazos para su expulsión). Si no se atacan en esos plazos, el acto deviene firme, y la seguridad jurídica exige su permanencia, y la de sus efectos, en el mundo jurídico. Es decir, transcurridos los plazos ordinarios para su impugnación, solamente debe ser la Administración, quien disponiendo para ello de amplios plazos, aprecie si el acto debe ser revisado. Estas facultades –las revocatorias- se justifican porque la revocación solo puede hacerse a favor de los contribuyentes y por los motivos tasados legalmente.

En este sentido, habíamos citado en el nº 80 de esta revista a E. Eserverri Martínez, cuando afirmaba: “... <<lo que la Ley quiere evitar, sobre todo, es que los actos de liquidación tributaria pudieran quedar a expensas de un procedimiento especial de tales características durante un período de cuatro años advirtiendo cualquier motivo que pudiera fundamentar su invalidez, al tiempo que con tales presupuestos también se pretende evitar la utilización de este procedimiento especial de revisión de los actos tributarios como vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios, con lo que se quiere impedir que se hagan alegaciones por los mismos motivos de oposición al acto dictado que los postulados con ocasión de la interposición de recursos ordinarios de revisión>>. Es decir, no abrir una vía alternativa a los recursos ordinarios para que, al margen de todo plazo razonable para reclamar, se pueda replantear ante la administración la anulación de cualquier acto o sanción en materia tributaria. Por ello se configura como una potestad ejercitable exclusivamente de oficio, con un conjunto de motivos tasados y con limitaciones en sus resultados (No puede constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico)”.

Esta argumentación, en muchos aspectos correcta, sin embargo debe ser repensada en otras vertientes, muy especialmente si abordamos el tema en el ámbito tributario y, más concretamente, en la regulación que se ha hecho de esta figura en la LGT, cuya interpretación –la que ha conducido a las conclusiones que rechazamos y que hemos expuesto resumidamente- se basa primordialmente en dos argumentos: la historia del precepto y la interpretación sistemática que se hace de la palabra “ley” empleada por el legislador.

La historia del precepto, porque sus antecedentes nos demuestran que los términos elegidos por el legislador –“infracción manifiesta de ley”- siempre han sido interpretados en un sentido restrictivo, sea por la Administración, sea por los tribunales, sea por una parte de la doctrina; la interpretación sistemática de la palabra “ley” nos

demuestra, de otra parte, que el legislador la emplea indistintamente con minúsculas o mayúsculas para referirse a la Ley formal.

Dedicaremos estas páginas a estas dos cuestiones esenciales.

3. La revocación por infracción manifiesta de ley en la LGT: los antecedentes y las concomitancias con el Derecho Administrativo

A nuestro juicio existe un cierto paralelismo entre las disposiciones que a este respecto ha contenido la LGT con aquellas otras de la normativa administrativa general o común, razón por la que debemos exponerlas juntamente.

3.1. LPA de 1958

Hasta la vigencia de la LPA la doctrina jurídica admitía la revocación de los actos dictados por la Administración pero con respeto a los derechos adquiridos, razón que imponía seguir un determinado procedimiento a este fin: la declaración de lesividad. Este procedimiento era complejo de aplicar al exigirse un doble daño por parte del acto cuya revisión se pretendía: la infracción de la legalidad y la causación de un daño también económico.

Por este motivo, se ha afirmado, los actos ilegales no siempre podían ser expulsados del orden jurídico.

Esta situación se modificaría con la aparición de la Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento administrativo, en cuyo artículo 110 se decía:

*Uno. La Administración no podrá anular de oficio sus propios actos declarativos de derechos, **salvo cuando dichos actos infrinjan manifiestamente la Ley**, según dictamen del Consejo de Estado y no hayan transcurrido cuatro años desde que fueron adoptados.*

*Dos. **En los demás casos**, para conseguir la anulación de dichos actos, la Administración **deberá previamente declararlos lesivos** para el interés público e impugnarlos ante la Jurisdicción contencioso administrativa.*

Esta disposición se interpretaba en el sentido de que los actos de gravamen eran, en principio, libremente revisables, así como también los declarativos de derechos, si bien, en este caso, con los límites fijados en la propia LPA, norma que, dada la importante facultad que atribuía a la Administración, adoptaba varias cautelas: (a) la manifiesta infracción de Ley, (b) dictamen del Consejo de Estado, y (c) que no hubiesen transcurrido cuatro años desde que fueron adoptados.

A la vista de lo establecido en la LPA y ante el relativo silencio de la LGT a este respecto, se ha podido decir que “la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 no reguló la revocación de los actos de gravamen ni tampoco lo hizo la Ley General Tributaria de 1963. Fue la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, la que configuró esta figura en la primera versión del artículo 105.1...”

3.2. LGT de 1963

En efecto, como hemos advertido, la LGT de 1963 guardaba un relativo silencio sobre la potestad administrativa de revocación de sus propios actos, si bien, como ha señalado toda la doctrina jurídica, en el artículo 8 se contenía una genérica mención al tema:

*“Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, **revocación** o anulación practicada de oficio o a virtud de los recursos pertinentes”.*

Ahora bien, como se ha venido señalando, el antecedente más próximo a la regulación actual de la revocación contenida en el artículo 219 de la vigente LGT, lo constituye el artículo 154 de la Ley 230/1963, que disponía:

“Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que **infringen manifiestamente la Ley**; y*
- b) Cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.”*

Debiendo añadirse a ello lo ordenado en el artículo 159 de la misma Ley:

*“Fuera de los casos previstos en los artículos 153 al 156, la Administración tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación **deberá previamente declararlos lesivos** para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, con arreglo a la Ley de dicha Jurisdicción”*

Si comparamos el contenido de la LPA y de la LGT/1963, deducimos que:

- en ninguna de las dos normas se hace referencia a la revocación (salvo la mención del artículo 8 de la LGT)
- en el ámbito de la LPA la regla general era que, los actos declarativos de derechos, no podían ser anulados de oficio sino que debían ser previamente declarados lesivos, salvo que incurriesen en una infracción manifiesta de ley
- en el ámbito tributario no existía referencia alguna a carácter del acto, fuese declarativo de derechos o de gravamen, pues solo se hacía mención a que se tratase de actos dictados en vía de gestión tributaria, y permitiéndose también su revisión de oficio cuando incurriesen en una infracción manifiesta de ley
- en ambas leyes, y ante la gravedad de la facultad que se atribuía a la Administración, se adoptaban varias cautelas en garantía de acierto y de los interesados.

3.3. LRJ y PAC de 1992

Como es sabido, la Ley 30/1992, ha tenido dos redacciones de las disposiciones que nos ocupan, razón por la que la expondremos en el orden temporal que seguimos en estas reflexiones.

En la redacción original, las normas que nos interesa destacar, tenían el siguiente contenido:

Artículo 105. Revocación de actos.

1. Las Administraciones Públicas **podrán revocar** en cualquier momento sus actos, expresos o presuntos, **no declarativos de derechos y los de gravamen**, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico.

(...)

Esta facultad de revocación se completaba con lo dispuesto en el artículo 102 (Revisión de actos nulos) y 103 (Revisión de actos anulables) que, en resumen, venían a facultar a la Administración para:

- 1º. En la revisión de actos nulos, a declarar de oficio la nulidad de los actos que hubiesen incurrido en un vicio de nulidad de pleno derecho, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud del interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado, siempre que estos actos hubiesen puesto fin a la vía administrativa o contra ellos no se hubiese interpuesto recurso administrativo en plazo.
- 2º. En la revisión de actos anulables, a **anularlos** a iniciativa propia o a solicitud del interesado, previo dictamen del Consejo de Estado, siempre que se tratase de **actos declarativos de derechos y** solo en los casos en que concurriesen las siguientes circunstancias:

*"a) Que dichos **actos infrinjan gravemente normas de rango legal o reglamentario.***

b) Que el procedimiento de revisión se inicie antes de transcurridos cuatro años desde que fueron dictados."

Pues, "en los demás casos, la anulación de los actos declarativos de derechos requerirá la declaración previa de lesividad para el interés público y la ulterior impugnación ante el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo".

Si comparamos nuevamente el contenido de la LPAC y el de la LPA, advertimos que son muy escasas las modificaciones que se introdujeron en lo que ahora nos interesa, pues sigue siendo una regla general que los actos declarativos de derechos, no podían ser anulados de oficio, sino que debían ser previamente declarados lesivos salvo que incurriesen en una infracción manifiesta de ley, y siguen exigiéndose en la Ley, y ante la gravedad de la facultad que se atribuye a la Administración, que se respeten algunas cautelas.

De otra parte, y en relación con los actos de gravamen (delimitables por oposición a los actos declarativos de derechos) a los que se refería el artículo 105 antes transcrito, citaremos la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2001 (recurso de casación número 216/ 1997) en la que se declaró (Fundamento de Derecho Quinto): "(...) la potestad de revisión que el artículo 105 de la Ley 30/92 concede a la Administración para los actos de gravamen

o desfavorables no constituye una fórmula alternativa para impugnar fuera de plazo los actos administrativos consentidos y firmes, sino sólo para revisarlos por motivos de oportunidad. La petición de revisión no puede ser ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, pues ello sólo puede hacerlo el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido... Por ello, se ha podido decir que, a diferencia de la revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho, la revocación de los actos nulos desfavorables es una facultad y no una obligación de la Administración, pues ese tipo de invalidez se convalida por el paso del tiempo y al ganar firmeza... ”

En 1999, la LRJ y PAC fue modificada, quedando regulada la parte que ahora nos afecta, en el siguiente sentido:

- 1º. Se mantiene la revisión de actos nulos en un sentido semejante al anterior
- 2º. Para los actos anulables, **si son actos favorables para los interesados**, su revisión requiere **la previa declaración de lesividad** a fin de proceder a su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, **habiendo desaparecido** la mención que anteriormente se hacía a **la infracción manifiesta de ley como una causa** que permitía la revisión de estos actos al margen de la declaración de lesividad.
- 3º. Para los actos anulables, si son **actos de gravamen o desfavorables** para los interesados, la Administración **puede revocarlos en cualquier momento**, respetando ciertos límites (que la revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico –art. 105- y cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes –art. 106). Es decir, la revisión de un acto anulable, si se hace a favor de los interesados, solo debe respetar los límites que se fijan en la Ley.

3.4. La LGT de 2003

La redacción del artículo 219 de la LGT, como es sobradamente sabido, ha sufrido modificaciones a lo largo de la tramitación parlamentaria de la norma, habiendo sido la redacción inicial del anteproyecto la siguiente:

“1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las normas tributarias o no sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. (...)”

Esta redacción suscitó cierto temor por su permisividad, a pesar de que se decía que nunca podría ser contraria al interés público, y, como reconoce el Dictamen del Consejo de Estado sobre este Anteproyecto de Ley General Tributaria, se convino con la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, y también con muchas Comunidades Autónomas que “... «la posibilidad de revocar en beneficio de los interesados los actos en materia tributaria es una cuestión muy delicada que conviene abordar con las máximas cautelas». Y de ahí que la regulación proyectada suscite importantes objeciones.”

De ahí que la propuesta que se hizo por parte del Consejo de Estado se fundase en la tutela del “interés público”, sin tener en consideración que ese interés ya estaba protegido en la propia literalidad del proyecto. En concreto, el dictamen referido venía a decir: “la facultad de revocación en el ámbito tributario se enfrenta con unos límites excesivamente genéricos (que son los mismos que el artículo 105 de la Ley 30/1992 establece en el ámbito

común): que la revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las normas tributarias; o que no sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. Es decir, el anteproyecto no precisa los presupuestos que han de servir de base a la revocación, lo que, como apunta la Secretaría General mencionada, «implica que todas las liquidaciones tributarias quedarán, durante el plazo de cuatro años, a expensas de la posible revocación por el órgano competente, sin necesidad de aducir motivo alguno que fundamente el ejercicio de una potestad tan relevante».

Y, más adelante se añadía:

“Al ser los actos tributarios, en su gran mayoría, actos de gravamen para los particulares, se hace preciso revestir los procedimientos para su anulación con las máximas garantías pues, aunque no se viera limitado derecho alguno de los contribuyentes con la anulación de tales actos, sí podría resultar claramente afectado el interés público en ellos presente si se articulase un procedimiento de revocación que permitiese, por ejemplo, dejar sin efecto o reducir sustancialmente el importe de una liquidación tributaria sin la concurrencia de una de las causas tasadas legalmente para ello y tipificadas en los artículos 153 y 154 de la Ley General Tributaria.

Estas circunstancias han llevado a este Consejo a justificar el mantenimiento en el ámbito tributario de un procedimiento de revisión de oficio por causa de anulabilidad, que permita dejar sin efecto los actos dictados en vía de gestión tributaria que infrinjan manifestamente la Ley, conclusión a la que conduce no sólo la literalidad de la Ley, sino también el propio significado y naturaleza del sistema de revisión de oficio en el ámbito tributario.”

Pues bien, aceptando esta argumentación, el Consejo de Estado propuso introducir unos límites más precisos vinculando el ejercicio de esta potestad a una infracción del ordenamiento jurídico o al conocimiento de nuevos datos que justificase volver sobre lo ya resuelto.

En definitiva, lo que se venía a hacer, según nuestro criterio, era poner en *activa* –exigir una infracción del ordenamiento jurídico por parte del acto a revocar- lo que en el proyecto estaba en *pasiva* –que la revocación no contraviniese el ordenamiento jurídico-.

Este cambio era, no obstante, sustancial, pues además de mantenerse los límites a la potestad revocatoria que ya estaban contenidos en el proyecto, se añadía la necesidad de un título o motivo para el ejercicio de la potestad: las causas tasadas que serían incorporadas al texto definitivo de la disposición que comentamos.

Pero si examinamos toda la argumentación que se contiene en este Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de la LGT, observamos que la Institución camina en una dirección que no siempre consideramos correcta: la búsqueda de una especificidad en lo tributario que justifique su apartamiento del derecho en general, creándose así un ordenamiento propio normalmente inspirado en la tutela de “interés fiscal” – una de las concreciones del interés público- cuyo enclave constitucional le proporciona una posición de superioridad en caso de colisión con otros valores jurídicos.

Así, en relación con el artículo 154 de la LGT, antes visto, nos dice que “*el mantenimiento de la vía del artículo 154 de la Ley General Tributaria encontraba un apoyo y acreditaba su razón de ser en la singularidad de los procedimientos tributarios como reflejo de la naturaleza propia de la relación jurídico-tributaria y manifestación de los principios que rigen su ordenación normativa, siempre que -como se ha dicho antes- no comportasen su desconexión con el resto del*

ordenamiento. Y de esta singularidad resultaba igualmente la no aplicación de la revocación del artículo 105 de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario.”

Y, si no era cierto esto último, tampoco lo era que *“la Ley General Tributaria, que dedica todo un capítulo a la «revisión de actos en materia tributaria» (en sentido amplio), no contempla en ninguno de sus preceptos la posibilidad de revocación de los actos tributarios de gravamen, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo general”,* pues hemos visto que el artículo 8 de la LGT sí mencionaba la revocación.

Estas afirmaciones no deben ocultar que en el citado dictamen también se afirma que “esa especificidad del ámbito tributario no impide hablar de una cierta ósmosis entre ambos sectores del ordenamiento. Y así se ha ido modulando la aplicación del sistema de revisión de oficio en el campo tributario respetando su singularidad, pero sin llegar al extremo de incomunicar el bloque normativo tributario ni vedar sus enlaces lógicos y sistemáticos con el resto del ordenamiento ni dificultar (respetando las particularidades que, a la par, sean estrictamente necesarias y estén justificadas) la armónica y razonable articulación de sus características y de los principios comunes al régimen jurídico y al procedimiento de las Administraciones Públicas.”

Ahora bien, a nuestro entender, esta afirmación no es coincidente con lo declarado por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 5 de febrero de 2007 (recurso de casación 238/2002) cuando (Fundamento de Derecho Cuarto) dice: *“...no tiene sentido que permitiendo el art. 105 de la Ley 30/92, en su redacción ordinaria, que las Administraciones Públicas puedan revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico, no rijan respecto de los actos tributarios por el hecho de que se hubieren dictado en dicha materia.*

No cabe olvidar que la Constitución contempla un procedimiento administrativo común en el artículo 149.1, 18 de aplicación a todas las Administraciones Públicas que fue regulado en la Ley 30/1992, y que la expresión ha sido interpretada por el Tribunal Constitucional (sentencia, entre otras, de 29 de Noviembre de 1988), en el sentido de que el precepto reserva en exclusiva al Estado la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general de “iter” procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos, incluyendo las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento.

Partiendo de esta concepción del procedimiento administrativo común nada obsta para que sea admisible la existencia de determinados procedimientos administrativos especializados por razón de la materia, como admite la disposición adicional quinta al reconocer la vigencia de los procedimientos tributarios regulados en la Ley General Tributaria, que sólo pueden justificarse en cuanto establecen particularidades añadidas al procedimiento administrativo común y que vienen impuestas por razón del objeto de dicho procedimiento, cosa muy distinta a verdaderos procedimientos especiales.”

Pues bien, como resultado de lo anterior y de una enmienda presentada en el Senado, la redacción del artículo 219 de la LGT quedó definitivamente cerrada en la forma en que continúa hoy vigente.

En relación a esto último, C. García Novoa que ha señalado que *«La infracción manifiesta de ley ha sido el último presupuesto incorporado en la tramitación parlamentaria del art. 219 de la LGT/2003, como consecuencia de la aprobación de la Enmienda 354 presentada en el Senado. La propia enmienda se justificaba como una mejora técnica para permitir la revocación de actos tributarios que infringen el ordenamiento jurídico y que tradicionalmente se venía considerando que podían dar lugar a la revisión de oficio al margen del sistema general de recursos y reclamaciones. A*

pesa de esta intención manifiesta, es posible afirmar que lo que se pretende en la práctica, como señala Palao Taboada, es reinstaurar en materia tributaria la figura de la revisión de oficio de actos anulables que la LGT/1963 contenía en su artículo 154, a). [...]

Es decir, la modificación que se introduce en el Senado no proporciona argumentos para defender la interpretación postulada por la Administración y parte de la doctrina, pues quien relaciona el contenido de esta enmienda y de la nueva redacción del texto legal con el artículo 154 de la vieja LGT no es la justificación de la propia enmienda ni la literalidad del dictamen del Consejo de Estado ya que en ambos casos, como hemos visto, se alude a la "infracción del ordenamiento jurídico".

4. La interpretación sistemática de la LGT

Según acabamos de exponer, discrepamos de quienes defienden que la interpretación de la LGT de 2003 debe hacerse teniendo en cuenta que ha seguido los pasos de la Ley de 1963 ya que ha adoptado una redacción idéntica a la del artículo 154 a) de la anterior Ley. Por ello, afirman, debemos limitar la aplicación de la revocación prevista en el artículo 219 a los casos en que exista una infracción manifiesta de la Ley, es decir, de ley formal y vicio sustantivo, y no por cualquier otro vicio de ilegalidad.

No obstante nuestra discrepancia no es radical ni conduce, como enseguida veremos, a aceptar que cualquier vicio de legalidad pueda ser causa de revocación de un acto tributario, pues los propios términos empleados en la Ley, impiden una conclusión semejante. Nos referimos a la exigencia de que la infracción sea "manifiesta" y de "ley". Es decir, una infracción de cierta gravedad, pues otro tipo de vicios, los que no sean graves, pueden subsanarse por el transcurso de los breves plazos fijados para su impugnación en las vías ordinarias.

Así, la necesidad de que la infracción sea "manifiesta" debe entenderse como lo hace la SAN de 4 de diciembre de 2003, dictada en el recurso 136/2001:

«Pues bien, en orden a la apreciación de la concurrencia de la existencia de la pretendida infracción manifiesta que exige el artículo 154 a) de la LGT, el TS tiene reiteradamente declarado (SSTS de 13 de octubre de 1988, y más recientemente, de 18 de septiembre de 1998) que la infracción manifiesta de la Ley significa que ésta aparezca vulnerada de manera «clara, patente, indubitada, de forma que la contradicción con el mandato legal aflore por sí, sin necesidad de complejas interpretaciones, exégesis o análisis...» pues «como es patente, tal concepto indeterminado sólo puede referirse a los supuestos de desconocimiento de preceptos elementales del ordenamiento o a la ausencia total de fundamentación adecuada en el acto...»»

Y, de otra parte, que el carácter manifiesto de la infracción lo ha de ser en el momento en el que se dictó el acto, y no en los casos en los que haya habido inobservancia de una sentencia o criterio jurisprudencial aplicable cuando la misma hubiese sido dictada con posterioridad. En este sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 9 de junio de 1997, niega la revisión por infracción manifiesta de ley, porque:

«[...] no pueden ser objeto de revisión liquidaciones giradas en un momento en que la interpretación de las normas aplicables resultaba discutida, toda vez que ante tal supuesto procede ejercer las acciones impugnatorias ordinarias previstas en el ordenamiento jurídico, al no concurrir el requisito de ser «manifiesta»

la infracción de la Ley... lo que hasta el momento es discutido, oscuro, y en ningún caso puede integrarse en el concepto «manifiesto», a partir de la sentencia dictada en interés de ley, se hace claro y preciso mediante la integración de lo que ha de ser el contenido de la norma jurídica.»

Y, en lo que se refiere a la exigencia de que la infracción lo sea de “ley” –con minúsculas-, aunque en la LGT encontremos casos que pudieran justificar cualquier interpretación, ya hemos visto que de los antecedentes de la disposición no se puede deducir que solamente se haga referencia a “Ley” en sentido formal, sino más bien lo contrario, a lo que debemos añadir la argumentación que expondremos a continuación.

No obstante, antes de entrar en el “nudo gordiano” del debate, hemos de dejar noticia de otra cuestión no resuelta plenamente que se refiere a los casos en los que el acto esté viciado por haber infringido normas comunitarias y, consecuentemente, a si es posible promover su revocación por entender que es una forma de infracción manifiesta de ley.

A este respecto debemos comenzar señalando que el tema ha sido normalmente abordado en relación con los actos de aplicación de los tributos que se hubiesen dictado en base a disposiciones nacionales que después se han declarado no conformes al Derecho comunitario (cuestión tratada en paralelo al problema de la posible infracción manifiesta de ley en aquellos otros casos en los que la invocación de la misma se realizaba sobre la base de la nulidad o inconstitucionalidad de las normas que le servían de amparo) y, más concretamente cuando la norma que se considera infringida es una directiva comunitaria, habiéndose declarado entonces, en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 13 de octubre y 10 de noviembre de 1995 (citadas por Manuel de Vicente-Tutor Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina en La revocación por ingresos indebidos ante el incumplimiento del derecho comunitario por el legislador español), que:

“la infracción manifiesta de ley sería aquella que se refiere a la norma contenida en la Directiva 83/183/CEE y su supuesta vulneración por el acto que contenía la liquidación tributaria combatida. Ahora bien esto nos lleva en primer lugar a analizar si la infracción de una norma contenida en una Directiva puede, en principio, ser estimada como manifiesta. La Sala entiende que, sin perjuicio de no excluir por completo la posibilidad contraria para casos muy determinados y dada la enorme variedad de hipótesis planteables en el Derecho comunitario, la respuesta en principio ha de ser negativa... (pues)... en el caso de las Directivas ha de realizarse, en primer lugar una labor interpretativa sobre su aplicabilidad directa que, como es sabido, deriva del cumplimiento de una serie de características establecidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades, labor discursiva que ya enturbia la condición de «manifiesta» que puede atribuirse a su infracción... Por último el propio hecho de que la Ley española aplicable al caso... contuviera un mandato diferente, luego declarado contrario a la norma comunitaria, obstaculiza asimismo que pueda considerarse «manifiesta» la infracción de ésta que supuestamente realiza el acto que aplicó dicha ley del ordenamiento interno”.

Una argumentación distinta pero con el mismo resultado es la que expresa la Audiencia Nacional, en la reciente sentencia de 25 de febrero de 2013 (Ponente el Ilmo. Sr. D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO), cuando dice:

“Cuarto. Es cierto que la Sentencia del Tribunal de las Comunidades de 6 de octubre de 2005 declaró contraria a la Sexta Directiva la Ley española... Ahora bien, la existencia de tal Resolución judicial no supone que una interpretación contraria constituya manifiesta infracción de la Ley - en este caso la Sexta Directiva - pues ello supondría reconocer a la citada sentencia el carácter de fuente legislativa de la que carece.

Tal sentencia no es Ley en el sentido formal que exige el artículo 219 de la LGT en su redacción actual - que coincide con la anterior en este punto -, y ha de ser considerada como elemento interpretativo de la Sexta Directiva, pero su eficacia jurídica no alcanza más allá que la de criterio informador en la aplicación de las normas jurídicas. Cuestión distinta es que los estados miembros de las UE vengan obligados a adaptar su ordenamiento interno a las normas de la Unión, y que ello lo hagan conforme al sentido que a las mismas le da la interpretación que en sus sentencias sostiene el Tribunal de Luxemburgo, pero ello no convierte a las sentencias del Tribunal en fuente directa de Derecho, y mucho menos en Ley formal.

Por otra parte, en el presente caso, la liquidación es anterior a la sentencia, por ello nunca podría concurrir el requisito de “manifiesta”, pues al producirse la liquidación existía una interpretación de la Sexta Directiva realizada por el Legislador español en su transposición, que, errónea o no, era posible desde el punto de vista de la lógica jurídica. No existía al tiempo de la liquidación un pronunciamiento judicial en relación a la errónea interpretación recogida por la Ley española por lo que no podemos admitir que la liquidación estuviese infringiendo “manifiestamente” la norma, cuando el sentido de la misma aún no había sido clarificado.

No puede por ello fundar un recurso al amparo del artículo 154 a) de la LGT anterior ni del 219 de la LGT actual, sin perjuicio de las acciones que pudieran ejercitarse en responsabilidad patrimonial por actos del Estado Legislador.”

5. Nuestra posición

A nuestro juicio, y como en parte ya adelantábamos anteriormente, una infracción reglamentaria puede considerarse comprendida en la causa de revocación a que nos referimos al tener cabida en los términos empleados por el legislador en el precitado artículo 219 de la LGT. Ello en contra de quienes consideran que la expresión contenida en el citado artículo tiene su origen en el artículo 154 de la LGT de 1963, en la que, el vicio del acto se consideraba causa de anulabilidad del mismo, a lo que debería añadirse que la mención a la ley respondía también al reconocimiento de un hecho: la posición jerárquicamente superior que ocupa la Ley en el ordenamiento jurídico. Por tanto, el artículo 219 de la LGT, al ser heredero de la anterior disposición, tomaría también su fundamento en el rango que ocupan las normas infringidas, pues el legislador no ha querido que cualquier infracción del ordenamiento pueda dar lugar a la apertura de un procedimiento de revocación, sino que ha reservado esta solución para aquellas que fuesen infracciones manifiestas y lo fuesen de la Ley.

En apoyo de esta interpretación –que sostiene que la norma infringida había de ser necesariamente una ley formal- se cita generalizadamente lo declarado por el Tribunal Supremo desde su sentencia de 13 de octubre de 1988, referida naturalmente al artículo 154 de la LGT de 1963, si bien es posible defender con mejor acierto una interpretación diferente, cuyo razonamiento pasamos a exponer.

Recordemos que el artículo 154 de la LGT de 1963, declaraba:

“Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administra, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:

- a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley; (...)”*

Y, por su parte la STS antes citada interpretaba la norma diciendo que:

“La infracción manifiesta de la Ley significa que ésta aparezca vulnerada de manera clara, patente, indubitada, de forma que la contradicción con el mandato legal aflore por sí, sin necesidad de complejas interpretaciones, exégesis o análisis. Como tiene dicho esta Sala, en Sentencia de 23 de octubre de 1971, conviene establecer que la revisión que autoriza el artículo 154 de la Ley General Tributaria, es una facultad concedida a la Administración, que, por su carácter excepcional, frente al principio de seguridad jurídica, habrá de ser ejercitada con estricta sujeción a los supuestos que en el mencionado precepto se contienen, lo que hace que deba limitarse a los actos dictados en vía de gestión tributaria, y dejando fuera del alcance de su apartado a) los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, concepto en el que tiene cabida cualquier infracción del ordenamiento jurídico, llamada a perder eficacia anulatoria mediante la firmeza del acto, y queda reservado al ámbito del supuesto legal, para la que se denomina ilegalidad manifiesta, que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo, porque es entonces de tal sentido la infracción cometida, que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto.” (Sentencia de 13 de octubre de 1988).

Es decir, estando fuera de duda el sentido del artículo 154 de la LGT que es el precedente del actual 219, debemos aceptar que la interpretación del primero es igualmente válida para la posterior disposición.

Ahora bien, de lo antes expuesto -de su propia literalidad- se deduce claramente que la principal motivación del Tribunal Supremo al interpretar aquella disposición no es otra que la de establecer sólidos pilares en defensa de la posición del contribuyente y de la seguridad jurídica que actúa en su protección, pues la norma interpretada venía a atribuir a la Administración una facultad *“excepcional, frente al principio de seguridad jurídica”*, consistente nada menos que en la capacidad de anular, *“en tanto no hubiese prescrito la acción administrativa”*, sus propios actos de gestión.

Consciente la propia LGT del grave significado de esta disposición, establecía en garantía del contribuyente limitaciones a esta facultad tales como el necesario trámite de audiencia, la reserva de la competencia a una *“resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del Ramo”* y su aplicación exclusivamente a los *“actos dictados en vía de gestión tributaria”* (Recordemos que, en 1963, el Ministro de Hacienda ocupaba la posición jerárquicamente suprema en la vía económico administrativa, por lo que no hubiese existido inconveniente en extender esta facultad anulatoria a las resoluciones de los tribunales económico administrativos).

Por estas razones, la interpretación dada por el Tribunal Supremo al mencionado artículo era evidentemente restrictiva, siendo una consecuencia de este enfoque el hecho de limitar a la *“infracción manifiesta de ley formal”* el vicio del acto que pudiera ser causa de su anulación.

Pues bien, trasplantar los criterios empleados en la sentencia citada –o en cualquier otra con la misma referencia- al actual artículo 219 de la LGT no resulta a nuestro juicio procedente por una razón esencial: la facultad que ahora, en la nueva LGT, se atribuye a la Administración sólo puede ejercerse en beneficio de los interesados. Así lo dispone expresamente este precepto:

*“1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos **en beneficio de los interesados** cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación*

jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados."

Y ello porque, a diferencia de la LGT de 1963, en la nueva Ley General Tributaria se diferencia el régimen de revisión de los actos administrativos cuando ésta sea en beneficio del contribuyente (artículo 219) y cuando pudiera ser en su perjuicio.

Es más, la nueva regulación es consciente de que no son ya necesarias las cautelas y garantías que se habían incorporado en 1963, y, en coherencia con ello, rebaja el rango de la competencia para revocar desde el Ministro a los propios órganos que tienen encomendadas funciones de gestión o aplicación de los tributos (art. 10 del RD 520/2005).

De otra parte, debemos añadir a lo anterior que la doctrina común relativa a los vicios en que pueden incurrir los actos administrativos justifica que el ordenamiento jurídico excluya de toda protección a aquellas actuaciones administrativas a las que se imputen vicios de especial gravedad, razón por la que admite que sea la propia Administración, actuando de oficio, y estableciendo dilatados periodos de tiempo para ello, quien pueda revisar la legalidad del acto. En este contexto se debe entender también el artículo 219 de la LGT y, concretamente, que se considere revocable un acto en función de la gravedad del vicio que se le imputa, gravedad que no es una sola cuestión afectante al rango de la norma infringida sino también a la forma abierta y manifiesta en la que el acto singular contradice el contenido de la norma, si bien, no de todas las normas, sino de aquellas que puedan subsumirse en el concepto empleado por la LGT cuando se refiere a la "ley".

Por otra parte, y al efecto de realizar una adecuada interpretación de las normas en juego, hemos de acudir a los criterios fijados tanto en la propia Ley General tributaria como en el Código civil.

A este efecto, comenzaremos afirmando que la propia expresión "ley", empleada en el artículo 219.1 LGT, incluso entendida en el sentido más restrictivo posible, no puede aceptarse que sólo comprenda los actos normativos emanados de las Cortes Generales (o Cámaras legislativas autonómicas) con rango de Ley, pues no debiera excluirse de su ámbito a normas con distinto origen pero con el mismo rango. Sería el caso del Decreto-Ley o de los Textos Refundidos y Textos Articulados dictados por el Gobierno cuya infracción manifiesta debiera también ser causa de revocación.

Precisamente estas dos últimas manifestaciones normativas - Textos Refundidos y Textos Articulados- no son sino consecuencias de una alteración del principio de jerarquía que preside normalmente las relaciones entre la Ley y el reglamento, y que responden a concreciones de la técnica de la delegación legislativa que son, a su vez, instrumentos al servicio de la colaboración entre la ley y el reglamento, actuando éste como una prolongación de la primera. Delegación legislativa que puede hacerse de dos maneras: bien con atribución anticipada al reglamento que se dicte del rango normativo de la Ley delegante (el caso de los Decretos Legislativos), o bien sin esa atribución de rango, de suerte que la norma que se dicta continúa con su rango reglamentario pero sin perder su carácter de prolongación de la Ley.

Se trata, como reconoce la doctrina y el propio Tribunal Constitucional, de la función que tienen asignada los "reglamentos ejecutivos" cuyo papel es el de colaborar con la Ley, incluso en los ámbitos reservados a ésta, bien sea por razones técnicas, bien para optimizar el cumplimiento de los fines de la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (STC 185/1995, FJ, 6c). En efecto, los reglamentos ejecutivos –distintos de los independientes- aparecen cuando la ley no agota la

regulación de una materia y requiere ser completada indispensablemente por el reglamento y, a este efecto, hace una llamada o remisión expresa a la potestad reglamentaria. Estos reglamentos, por otra parte y como garantía de su adecuación a la Ley, requieren dictamen del Consejo de Estado, son competencia del Gobierno, etc.

Muy especialmente, en el ámbito tributario, se reconoce la necesidad de esta colaboración del reglamento como complemento de la Ley incluso en el ámbito de materias reservadas pues, por razones técnicas, la Ley puede remitirse al reglamento para la fijación de algunos de sus elementos (En el caso de la STC 221/1992, se trataba de la base imponible), siendo los elementos de cuantificación especialmente adecuados para que esta colaboración sea especialmente intensa (STC 233/99), etc. Y, con fundamento en esta necesaria colaboración, las leyes tributarias hacen remisiones al reglamento con el fin de que sean estas normas las que, sin alterar su rango, cumplan la función reguladora que materialmente podría o debería haber desempeñado la Ley. Tal es el caso de los reglamentos que puedan dictarse, previa llamada expresa, en las materias que el artículo 8 de la LGT declara reservadas a Ley – o con preferencia de Ley, según la doctrina comúnmente aceptada-, pues no cabe duda de que en tales casos, el reglamento está desempeñando materialmente la función de la Ley que lo reclama.

En tercer lugar, porque esta interpretación del artículo 219 de la LGT aporta una mayor garantía y seguridad al contribuyente en sus relaciones con la Administración, pues, como es sabido, en nuestro ordenamiento, una ley puede dictarse o no, así como dictarse de forma incompleta, etc., incluso modificarse por otra ley para ampliar su objeto o para reducirlo, para elevar de rango a un reglamento, para deslegalizar una materia, etc. Todo ello sería a la postre determinante de la variabilidad del ámbito de la revocación en materia tributaria de forma que, un acto revisable el día uno de un mes, dejaría de serlo el día 2 por haber desaparecido la cobertura que transitoriamente le daba una ley, aunque permaneciera vigente un reglamento anterior con un contenido idéntico al de la anterior ley, pues a partir de ese momento el acto viciado habría dejado de infringir una “ley” para vulnerar solo un reglamento. Una interpretación en el mismo sentido y con el mismo fundamento es la que ha realizado la Sala Primera del Tribunal Supremo en la delimitación del recurso de casación donde la LEC hace mención a la infracción de normas, y el alto Tribunal ha entendido que las normas a que se refiere y que han de resultar infringidas excluyen las disposiciones administrativas y solo se admiten las legales, salvo que aquéllas estén dictadas con autorización o remisión de la misma Ley (STS 633/2009, de 30 de septiembre, y las que en ella se citan).

Finalmente, debemos añadir que en la misma orientación que hemos expuesto, se han expresado antes otros autores que han estudiado el tema con atención. Es el caso de J. Rodríguez Márquez para quien: *“Lo que viene a hacer la LGT/2003 es consolidar una «especialidad» del Derecho Tributario en materia de revocación, al limitar su aplicación a las infracciones más graves... En cualquier caso, esta aplicación restrictiva es una concesión a quienes opinan que su aplicación en el ámbito fiscal debe ser restrictiva.*

Pero esa aplicación restrictiva carece de justificación, si tenemos en cuenta la necesidad de aproximar lo establecido en la LGT de 2003 a las líneas maestras de la LRJAP y PAC, tal y como ha puesto de relieve el Informe de 2001 de la Comisión para la Reforma de la LGT”.

Y, en el mismo sentido César García Novoa quien había ya revelado que en el año 2003, con la nueva LGT, las cautelas que se fijaron en 1963 en el artículo 154 carecen de sentido porque antes la revocación se podía hacer en un sentido desfavorable al contribuyente mientras que bajo la vigencia de la nueva Ley esto no es ya posible.

Para terminar, no podemos olvidar la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 1997 (Ponente: Ilma. Sra. Concepción Mónica Montero) a la que nos remite Clemente Checa ("Los procedimientos especiales de revisión" en *La Nueva Ley General Tributaria* Thomson – Civitas. Se remite a esta sentencia que fue comentada en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 1997- II. Págs 1497*).

La sentencia se dicta en aplicación de la DA 2º de RD 1163/1990 -ya citado anteriormente- que se refería a la devolución de ingresos indebidos. Esta era la disposición invocada por la parte actora para instar la devolución de unas tasas puesto que las liquidaciones que se habían pagado se habían dictado con infracción de lo manifestado en una sentencia del TS, dictada en un recurso extraordinario de apelación en interés de Ley que interpretaba una disposición del Decreto 137/1960.

En el caso, pues, se aprecian dos dificultades para aceptar la revocación de aquellos actos: no había infracción de "Ley" y era dudoso que fuera "manifiesta", al menos hasta que se conoce la sentencia del TS.

Ambas dificultades se van a resolver en la sentencia de la Audiencia Nacional.

Dice esta sentencia que aunque la norma vulnerada sea ciertamente una norma reglamentaria, pues se trataba del Decreto 137/1960, la materia que en él se regulaba era una materia –la base imponible- posteriormente reservada a ley por obra de la propia LGT, por lo que dicho Decreto debe ser considerado como si fuera una Ley y ello por aplicación del principio de preferencia de Ley que se fijaba en el artículo 10 de la LGT de 1963.

Y, por otra parte, que si bien la infracción de la doctrina del TS no puede ser considerada como infracción de Ley <estrictu sensu>, pues en nuestro ordenamiento la jurisprudencia no es fuente del derecho, la doctrina fijada en un recurso extraordinario de apelación que tiene como finalidad declarar cuál es la doctrina legal respecto de una cuestión discutida, se integra en la norma interpretada de forma que, a partir del momento en el que se dicta la sentencia en interés de Ley, la Administración no puede separarse de aquella interpretación incurriendo en caso contrario en infracción manifiesta de Ley.

Ciertamente que el contenido de la sentencia no es extrapolable a cualquier supuesto en el que la norma infringida tenga rango reglamentario, pero tampoco es esa la posición que defendemos nosotros ahora, siendo coincidentes en cambio en cuanto al hecho de que puede y debe aceptarse la revocación por infracción manifiesta de Ley, cuando la infracción afecte a normas reglamentarias que hayan venido a colaborar directamente con la Ley o se ocupen de materias sobre las que se haya establecido una preferencia de Ley.



El Impuesto sobre Sociedades en la Jurisprudencia del TJUE

La doctrina Marks & Spencer en materia de tributación de las pérdidas transnacionales de grupos de sociedades: avances y deficiencias del estado actual de la cuestión y pautas de futuro

Ester Machancoses García¹

Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto el análisis de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de pérdidas transnacionales de grupos de sociedades. La finalidad es concretar los límites del Derecho Comunitario al poder tributario de los Estados miembros. A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el trabajo aporta tres conclusiones generales:

1. En primer lugar, la Sentencia X Holding no constituye un cambio de criterio respecto de la Sentencia Marks & Spencer (principio “per element approach”). En este sentido, sigue latente el interrogante sobre la compatibilidad de la ley española con el Derecho Comunitario. La ley española excluye en el régimen de consolidación fiscal las pérdidas finales de filiales en el extranjero.
2. En segundo lugar, y partiendo de la premisa anterior, el TJUE elabora dos razonamientos jurídicos en función del aspecto sustantivo objeto de controversia. Así, desde la óptica del Estado origen de la inversión:

Por un lado, cuando se trata de diferencia de trato desfavorable a situaciones comunitarias con ocasión de “pérdidas sufridas por las filiales en el extranjero”, se establece la doctrina de *Compatibilidad Limitada*: La diferencia de trato es una restricción a la libertad de establecimiento que, por *regla general*, resulta *compatible* con el Derecho Comunitario. Están *justificadas por el reparto de poder tributario y por la necesidad de evitar la evasión fiscal* (Marks & Spencer, X Holding, OyAA, Lidl Belgium). *Excepcionalmente*, sin embargo, *no resultan compatibles* con el Derecho Comunitario, por no estar justificadas o por ser *desproporcionadas* (Marks & Spencer, Lidl Belgium)

Por otro lado, cuando se trata de diferencia de trato desfavorable a situaciones comunitarias en relación con los “diferentes gastos

1 Ester Machancoses García, Universidad de Valencia (ester.garcia@uv.es). Este artículo finalizó a mediados de 2012 en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio de Ciencia e Investigación “El control del ordenamiento tributario español desde la óptica constitucional y comunitaria: análisis y propuestas” (DER 2009-13199/JUR)

conexos a la participación en sociedades extranjeras”, el Tribunal acoge la doctrina de la *Incompatibilidad limitada*: Estas diferencias constituyen restricciones a la libertad de establecimiento y/o libre circulación de capitales que. Por regla general, resultan incompatibles con el Derecho Comunitario. No están justificadas por la necesidad de salvaguardar el reparto de poder tributario establecido por los Estados Miembros ni por la necesidad de evitar la evasión fiscal (Rewe, Steko, Bosal, Keller, Deutsche Shell). Excepcionalmente, resultan compatibles con el Derecho Comunitario determinadas restricciones justificadas y proporcionadas (Glaxo Wellcome).

3. Por último, a nivel comunitario, estamos ante un contexto de incertidumbre normativa que se pone de relieve con la Jurisprudencia del TJUE.

La fiscalidad de las pérdidas y de los gastos conexos a las participaciones es una materia de gran trascendencia práctica y recaudatoria.

Es hora de que el Derecho Comunitario Derivado, por la vía de Directivas, solucione esta cuestión de la tributación de los grupos transfronterizos de sociedades. Estamos ante una cuestión que no puede quedar relegada a la solución del Tribunal de Justicia “caso por caso”, que es la situación actual.

Abstract

The present work has by object the analysis of the case law doctrine of the European Court of Justice (ECJ) concerning the taxation of Cross-border Losses of groups of companies. The purpose is to concretise the limits of the Community Law on the tax power of the Member States. In the light of the Case-Law of the ECJ on this matter, the work reaches three general conclusions:

1. *First of all, the Sentence X Holding does not constitute a change of criterion concerning the Sentence Marks & Spencer (principle “per element approach”). In this sense, is still present the question of whether the Spanish law is compatible with Community Law, while this national law in the Tax Consolidation System excludes deduction of the final losses incurred by its subsidiaries established abroad from its taxable profits.*
2. *Secondly, on the basis of that understanding, ECJ sets out the legal reasoning according to the concret substantive aspect which is object of controversy. In particular, from the perspective of the home State of the investment:*

On the one hand, with occasion of “losses suffered by the subsidiaries abroad”, when it come unfavorable differences in treatment to Community situations, the Court held the doctrine of Limited Compatibility: This difference in treatment is a restriction of the right of establishment. A tax scheme such as that is, as a general rule, compatible with Community Law because is justified in view of the need to safeguard the allocation of the power to impose taxes between the Member States and to prevent the risk of tax avoidance (Marks & Spencer, X Holding, OyAA, Lidl Belgium). Exceptionally, however, is incompatible with Community Law, when the internal tax system cannot be objectively justified or it is disproportionate (Marks & Spencer, Lidl Belgium).

On the other hand, regarding “costs relating to the holding”, when internal differences in treatment are unfavorable to Community situations, the ECJ held the doctrine of the Limited Incompatibility. According to that, those differences in treatment constitute restrictions to the freedom of establishment and/or free movement of capital. As a general rule, ECJ consider them incompatible with the Community Law. Those cannot be justified in view of the need to safeguard the allocation of the power to impose taxes between the Member States and neither in view to prevent the risk of tax avoidance (Rewe, Steko, Bosal, Keller, Deutsche Shell). Exceptionally, however, is compatible with Community Law, when the internal tax system can not be objectively justified or it is disproportionate (Marks & Spencer, Lidl Belgium). Excepcionalmente, result compatible with Community Law some justified and proportionate restrictions (Glaxo Wellcome).

3. *Finally, at Community level, Jurisprudence of ECJ suggests an uncertainty context to the national legislator. Taxation of losses suffered by the subsidiaries abroad, and of costs relating to the holding, is of great practical importance for companies and of great revenue importance for the States.*

It is time that secondary Community legislation resolve the open issues it poses the current situation. It surely cannot be right that the Court of Justice, “case by case”, has to take charge with building the legal framework relevant to Cross-border losses.

Palabras Clave

Fiscalidad Unión Europea, Régimen consolidación fiscal, Libertad de establecimiento, Pérdidas transnacionales de grupos societarios.

Keywords

Taxation European Union, Consolidated tax group, Freedom of establishment, Cross-border losses of groups of companies.

Sumario

1. Introducción
2. Doctrina comunitaria en materia de pérdidas transnacionales
 - 2.1. Sentencias del TJUE más relevantes
 - 2.1.1. Sentencias sobre Pérdidas de Filiales No Residentes
 - a) La Sentencia MARKS & SPENCER, de 13 de diciembre de 2005. C-446/03
 - b) La Sentencia Oy AA, de 18 julio 2007. C-231/05
 - c) La Sentencia X HOLDING BV, de 25 de febrero 2010, C-337/08
 - 2.1.2. Sentencias sobre Pérdidas por Depreciación de las participaciones en el extranjero
 - a) Sentencia REWE, de 29 marzo 2007. C-347/04
 - b) Sentencia FINANZAMT SPEYER v STEKO, de 22 de enero de 2009. C-377/07
 - 2.2. Razonamiento Jurídico sobre la in (compatibilidad) de las diferencias de trato
 - 2.2.1. La exclusión de la deducibilidad en las transferencias de pérdidas y beneficios entre sociedades de grupos transnacionales (Marks & Spencer, OyAA y X Holding)
 - 2.2.2. La exclusión de la deducción por depreciación de participaciones extranjeras (Rewe y Steko)
 - 2.3. Dogmática en materia de pérdidas transnacionales a la luz de la Jurisprudencia del TJUE. Avances y cuestiones abiertas.
 - 2.3.1. Avances y deficiencias en el razonamiento jurídico del TJUE
 - 2.3.2. Premisa básica: ¿cambio de criterio jurisprudencial con X Holding o “per element approach”?
 - 2.3.3. Evolución de la doctrina comunitaria hacia el respeto por el reparto de poder tributario de los Estados y la necesidad de evitar la evasión fiscal
3. Aspectos sustantivos y el poder tributario de los estados miembros
 - 3.1. Aspectos sustantivos en la traslación de pérdidas y beneficios de una entidad a otra del grupo
 - 3.1.1. Pérdidas de filiales no residentes
 - 3.1.2. Pérdidas “finales” de filiales no residentes
 - 3.1.3. Transferencias de beneficios a entidades del grupo no residentes. ¿y con pérdidas finales?
 - 3.2. Aspectos sustantivos relacionados con las participaciones en sociedades extranjeras. Especial referencia a la depreciación de cartera.
4. Conclusiones
5. Anexo. Tabla resumen

1. Introducción

El presente trabajo tiene por objeto de estudio el análisis de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de pérdidas transnacionales de grupos de sociedades. La finalidad de este análisis es concretar los límites del Derecho Comunitario al poder tributario de los Estados miembros en esta materia y, en este sentido, advertir las cuestiones controvertidas que plantea la aplicación de la doctrina jurisprudencial actual e intentar ofrecer pautas resolutivas al respecto.

La elección del tema, sobre la doctrina en materia de pérdidas transnacionales de grupos de sociedades, responde a tres razones esenciales:

En primer lugar, por la gran trascendencia práctica que supone la aplicación de la doctrina comunitaria para los contribuyentes, a la hora de invocar restricciones de la normativa interna, para los órganos jurisdiccionales, que están obligados a resolver de acuerdo a lo establecido por el TJUE, y para el legislador nacional, que ha de conocer los límites concretos que impone Derecho Comunitario a la hora de negar o conceder una ventaja fiscal relacionada con pérdidas transnacionales.

En segundo lugar, por el gran impacto recaudatorio que se pone de manifiesto cada vez que, en esta materia, el TJUE se pronuncia sobre la compatibilidad o incompatibilidad de la norma interna con las libertades del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Impacto que afecta tanto al contribuyente como a las arcas públicas de los EM, que en muchas ocasiones deriva en modificaciones normativas internas, no sólo para adecuar la norma al Derecho Comunitario sino también para paliar la erosión recaudatoria que supone un pronunciamiento del TJUE contrario al derecho nacional.

En tercer lugar, porque en el área de la imposición directa, ante la ausencia de una armonización positiva de la mano del Derecho Comunitario derivado, es el TJUE el que en la práctica está actuando como el único armonizador de la materia, aunque sea en un sentido negativo. En contestación a las numerosas cuestiones prejudiciales presentadas por los órganos jurisdiccionales internos, el TJUE interpreta el Derecho Comunitario Originario, y en particular la libertad de establecimiento y de libre circulación de capitales que son de aplicación en esta materia. Es así como, a golpe de sentencia, el TJUE viene construyendo la dogmática sobre la tributación de las pérdidas transnacionales en el ámbito comunitario. En este sentido, además, el análisis de la doctrina de la Jurisprudencia del TJUE, en materia de pérdidas, resulta aún más relevante por la necesidad actual de dar respuesta a las grandes cuestiones que aún resultan controvertidas en la doctrina del TJUE y precisan de pautas resolutivas para poder avanzar en la consolidación de una doctrina comunitaria en materia de pérdidas, clara y resuelta.

En coherencia con la finalidad que persigue esta investigación, ya mencionada supra, el trabajo se estructura en dos apartados claramente diferenciados, aunque interrelacionados necesariamente. El primer apartado tiene por objeto concretar los pilares básicos de la doctrina del TJUE en materia de pérdidas. En este ámbito, en primer lugar he escogido los pronunciamientos que considero más relevantes en materia de pérdidas y los he clasificado desde una perspectiva sustantiva en dos bloques (pérdidas sufridas por las filiales en el extranjero y pérdidas sufridas por las sociedades en relación con las participaciones en el extranjero), de acuerdo a la diferente posición que en estos ámbitos manifiesta el TJUE. En segundo lugar, a partir de esta clasificación realizo una síntesis del proceso lógico-jurídico que desarrolla el TJUE a la hora de pronunciarse sobre la (in) compatibilidad de estos aspectos sustantivos regulados por la norma interna. Por último, y en tercer lugar, concreto los pilares básicos de la doctrina comunitaria

en materia de pérdidas transnacionales y señalo los avances, así como los problemas y cuestiones abiertas que actualmente suscitan más controversia.

El segundo apartado, como consecuencia de las conclusiones alcanzadas en el apartado anterior, pone de manifiesto la repercusión del Derecho Comunitario actual en los límites al poder tributario de los EM desde una óptica sustantiva. Así, partiendo de los dos bloques de cuestiones sustantivas en materia de pérdidas, este apartado concluye con la concreción de las situaciones en las que un EM, como Estado Origen de la inversión, está obligado a conceder a las sociedades residentes en su territorio la posibilidad de imputar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades las pérdidas relacionadas con filiales en el extranjero. En particular: en qué situaciones no existe restricción a la libertad de establecimiento recogida en el TFUE²; En qué situaciones existe restricción con las libertades fundacionales del Tratado. Y dentro de este ámbito, en qué situaciones dicha restricción resulta compatible con el Derecho Comunitario y en qué situaciones la restricción no resulta compatible, al no estar justificada por razones de interés general, o por ser desproporcionada de acuerdo al objetivo legítimo que persigue. Todo ello, abordando las cuestiones abiertas que el TJUE sigue sin aclarar. De esta forma, pretendo poner de manifiesto el estado actual de la cuestión y ofrecer algunas pautas resolutorias que puedan dar luz a la futura tendencia del TJUE en materia de pérdidas

2. Doctrina comunitaria en materia de pérdidas transnacionales

2.1. Sentencias del TJUE más relevantes

El TJUE reconoce que respecto de la imposición directa, los EM son competentes para regular esta materia aunque respetando los postulados del Derecho Comunitario Originario³, en el que se encuentra la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales. En este sentido, esto ha provocado numerosas cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales internos en relación con la compatibilidad de la existencia de diferencias de trato en materia de pérdidas transnacionales. El Tribunal, en sus contestaciones a dichas cuestiones, ha adoptado, con carácter general, dos soluciones bien distintas en función de los aspectos sustantivos

- 2 La libertad de establecimiento, está recogida actualmente en el Capítulo II del Título III del TFUE (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: versión consolidada en DOUE C 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 47 y siguientes), vigente desde 1 de diciembre de 2009, momento en que entra en vigor el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (DOUE C 306, de 17 diciembre 2007). En concreto el artículo 49 TFUE establece: *"En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales"*. Este es el contexto normativo al que se refiere el artículo cada vez que menciona la libertad de establecimiento.
- 3 Todo ello sin perjuicio de que sea de aplicación alguna norma concreta de Derecho Comunitario Derivado. En todo caso, en imposición directa actualmente tan sólo existen seis Directivas y, con carácter general no afectan a las pérdidas transnacionales. La que más incidencia tiene es la Directiva matrices y filiales (Directiva 2011/96/UE DEL CONSEJO de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, DOUE de 29 de diciembre de 2011, L 345/8) en tanto que deja a los EM la opción de regular la deducibilidad de los gastos conexos a la participación, cuando corrige la Doble Imposición Económica en sede del perceptor. En todo caso, toda disposición de la Directiva siempre ha de ser aplicada a la luz del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

concretos que tratan la tributación de pérdidas. Así, vamos a ver las sentencias más relevantes que dan respuesta a las diferencias de trato relacionadas, por un lado, con el carácter deducible de las pérdidas sufridas por filiales en el extranjero y, por otro, con el carácter deducible de los gastos soportados por una sociedad en relación con sus participaciones en sociedades extranjeras.

En este apartado, tan sólo se trata de poner de manifiesto, en cada una de las Sentencias escogidas, la problemática que planteaban el asunto concreto y la solución del TJUE en aplicación del TFUE. En el apartado siguiente, se abordará el razonamiento jurídico que ha caracterizado cada grupo de Sentencias, para llegar a la conclusión sobre su compatibilidad con el Derecho Comunitario.

2.1.1. Sentencias sobre Pérdidas de Filiales No Residentes

En las legislaciones internas, por regla general, los Estados Miembros establecen diferencias de trato en la aplicación de los regímenes de grupo, en función de la localización de las filiales. En particular, la imputación en las matrices residentes de pérdidas sufridas por sus filiales suele estar condicionada a la condición de residente de ésta última. Tres pronunciamientos del Tribunal de Justicia destacan por su relevancia en la consolidación dogmática de la compatibilidad de estas diferencias de trato con la libertad de establecimiento.

a) La Sentencia Marks & Spencer, de 13 de diciembre de 2005. C-446/03

En el Reino Unido, en el momento del litigio, junto al régimen de tributación establecido en los Convenios para evitar la Doble Imposición para las actividades transfronterizas realizadas por sociedades del Reino Unido, existe un Régimen especial para las pérdidas en el marco de los grupos de sociedades (consolidación fiscal), en virtud del cual únicamente las sociedades residentes de un grupo pueden compensar entre ellas los beneficios y las pérdidas.

Marks & Spencer es una sociedad constituida y registrada en Inglaterra y Gales. Es la sociedad matriz de sociedades establecidas en el Reino Unido y en otros Estados. Es uno de los minoristas más importantes del Reino Unido en el ámbito de la confección, la alimentación, los artículos del hogar y los servicios financieros. En 1975 comenzó su implantación en otros Estados y a finales de los años noventa disponía de puntos de venta en más de 36 países dentro de una red de filiales y de un sistema de franquicias. A mediados de los años noventa comenzó a producirse una tendencia al aumento de las pérdidas y como consecuencia, en marzo de 2001, Marks & Spencer anunció el final de sus actividades en el continente europeo. Así, a 31 de diciembre de 2001, la filial establecida en Francia había sido cedida a terceros, mientras que las demás filiales, incluidas las establecidas en Bélgica y Alemania habían cesado por completo en su actividad comercial. La administración tributaria le denegó a la sociedad Marks & Spencer en Reino Unido la posibilidad de imputar en su base imponible las pérdidas de sus filiales en Bélgica, Alemania y Francia (en concreto las pérdidas de los ejercicios cerrados el 31 de marzo de 1998, el 31 de marzo de 1999, el 31 de marzo de 2000 y el 31 de marzo de 2001).

La cuestión de compatibilidad que se plantea al TJUE es básicamente si es compatible con la libertad de establecimiento una normativa, como la del Reino Unido, que excluye la posibilidad de que una sociedad matriz residente deduzca de su beneficio imponible las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial establecida en éste, mientras que lo permite en el caso de pérdidas sufridas por una filial residente. En este contexto, el órgano remitente plantea también si esta cuestión se ve afectada por los casos en que es imposible la deducción de pérdidas en el Estado de establecimiento de la Filial, en el que se han producido. En particular, si en los casos que no se han podido imputar en el Estado de la Filial, después de haber dejado de operar dichas filiales o después

de haber sido vendidas a un tercero, también resulta compatible la exclusión de la posibilidad de deducir las pérdidas de la base imponible de la matriz en régimen de consolidación.

En respuesta a la cuestión prejudicial el Tribunal falla estableciendo una regla general y una excepción: Las disposiciones sobre la libertad de establecimiento, no se oponen, en el estado actual del Derecho comunitario, a la normativa de un Estado miembro que excluye con carácter general la posibilidad de que una sociedad matriz residente deduzca de su beneficio imponible las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial establecida en el territorio de éste, cuando

prevé tal posibilidad en el caso de pérdidas sufridas por las filiales residentes. Así, llega a la conclusión de que las diferencias de trato respecto de pérdidas de filiales en el extranjero constituyen restricciones a la libertad de establecimiento pero están justificadas conjuntamente por tres razones de interés general: la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto del poder tributario de los EM, la necesidad de evitar la evasión fiscal y el riesgo de duplicidad de pérdidas.

Las diferencias de trato respecto de pérdidas de filiales en el extranjero constituyen restricciones a la libertad de establecimiento pero están justificadas conjuntamente por tres razones de interés general: la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto del poder tributario de los EM, la necesidad de evitar la evasión fiscal y el riesgo de duplicidad de pérdidas

No obstante, es contrario a las disposiciones de la libertad de establecimiento excluir dicha posibilidad de la sociedad matriz residente cuando, por una parte, la filial no residente ha agotado las posibilidades de que se tengan en cuenta las pérdidas sufridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en los ejercicios anteriores y cuando, por otra parte, no existe la posibilidad de que dichas pérdidas puedan ser tendidas en consideración en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste. En estos casos, la restricción, aunque justificada por las mismas razones de interés general antes mencionadas, resulta desproporcionada de acuerdo a los objetivos de interés general que persigue. De manera que, cuando la matriz acredite el "test de imposibilidad" la situación doméstica ha de extenderse a la situación comunitaria.

b) La Sentencia Oy AA, de 18 julio 2007. C-231/05

En Finlandia, de acuerdo con el Régimen de Transferencias Financieras de Grupo, la transferencia financiera entre sociedades de un grupo se asimila a un gasto a efectos de la tributación de su ordenante y a un ingreso a efectos de la tributación de su beneficiario, en el ejercicio fiscal en el que se realice la citada transferencia. Sin embargo, para que sea considerada "transferencia financiera" a estos efectos, ambas, ordenante y beneficiaria, deben ser residentes en Finlandia. El objetivo del régimen de las transferencias financieras entre sociedades de un grupo vigente en Finlandia era suprimir las desventajas fiscales inherentes a la estructura de un grupo de sociedades, permitiendo una compensación dentro de un grupo, que comprenda sociedades que obtengan beneficios y sociedades que sufran pérdidas. Por lo tanto, la transferencia financiera entre sociedades de un grupo está concebida con el fin de fomentar los intereses de un grupo de sociedades

La entidad OyAA residente en Finlandia es una filial de la sociedad AA Ltd con domicilio fiscal en el Reino Unido. Ésta última, es titular indirectamente, a través de otras dos sociedades, del 100 % de las acciones de Oy AA. En

Se produce una restricción a la libertad de establecimiento pero resulta justificada por la necesidad de preservar el reparto de potestad tributaria entre los EM y resulta proporcionada

2003, ante la situación deficitaria de la actividad económica de la matriz AA Ltd en Reino Unido, su filial OyAA en Finlandia propuso efectuar una transferencia financiera a favor de AA Ltd con el fin de sanear su situación económica. De acuerdo a la normativa nacional, concurrían todos los requisitos para reconocer que la transferencia financiera entre sociedades de un grupo, realizada por Oy AA a favor de AA Ltd, tenía carácter deducible, salvo

la exigencia relativa a la residencia impuesta a la sociedad beneficiaria. En consecuencia, se deniega el carácter deducible de la transferencia financiera realizada a la matriz en Reino Unido, por no ser residente en Finlandia.

El órgano jurisdiccional interno, plantea en este caso la cuestión de compatibilidad de este régimen de transferencias financieras con el Derecho Comunitario. Esto es, si resulta compatible con el Derecho Comunitario una normativa en virtud de la cual una filial residente en ese Estado miembro sólo puede deducir de su renta imponible una transferencia financiera entre sociedades del grupo, realizada por ella, a favor de su sociedad matriz si ésta tiene su domicilio en el mismo Estado miembro.

El TJUE falla declarando la compatibilidad de la diferencia de trato interna: La libertad de establecimiento no se opone a una norma interna que supedita la deducibilidad de las transferencias financieras al requisito de que ordenante y beneficiario de la misma sean sociedades residentes. La negativa a la deducibilidad de las transferencias de las filiales a favor de sociedades no residentes constituye una restricción a la libertad de establecimiento justificada por la necesidad de garantizar el reparto de potestad tributaria entre los EM y de prevenir la evasión fiscal y, además, resulta proporcionada a estas razones de interés general.

c) La Sentencia X HOLDING BV, de 25 de febrero 2010, C-337/08

La norma holandesa reguladora del régimen de consolidación fiscal (unidad fiscal) es de aplicación exclusiva para entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades en los Países Bajos, quedando excluidas de su ámbito de aplicación las filiales no residentes.

La matriz holandesa X Holding, ve rechaza su solicitud de incluir en el régimen de consolidación fiscal a su filial en Bélgica, participada al 100%, con la que pretendía compensar pérdidas, al no entrar en el ámbito de aplicación del régimen de grupo de acuerdo a la legislación interna de los Países Bajos.

La cuestión controvertida es si resulta compatible con la libertad de establecimiento la negativa a extender el régimen de grupo interno (consolidación fiscal) a las filiales no residentes en los Países Bajos al no estar sujetas en los Países Bajos.

El TJUE falla estableciendo que las disposiciones de la libertad de establecimiento no se oponen a la normativa de un Estado miembro que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con su filial residente, pero no permite la constitución de dicha unidad fiscal con una filial no residente, si los beneficios de esta última no están sometidos a la legislación fiscal de dicho Estado miembro. En este sentido, se produce una restricción a la libertad de establecimiento pero resulta justificada por la necesidad de preservar el reparto de potestad tributaria entre los EM y resulta proporcionada.

2.1.2. Sentencias por pérdidas por depreciación de las participaciones en filiales no residentes

a) Sentencia REWE, de 29 marzo 2007. C-347/04

En la legislación interna alemana, vigente en 1993 y 1994, las amortizaciones del valor parcial inferior de las participaciones constituían gastos de la explotación deducibles para la determinación de la base imponible. Sin embargo, la compensación fiscal de las pérdidas en caso de amortizaciones parciales del valor de las participaciones en una sociedad de capital, en la fecha de los hechos, eran objeto de un trato diferente según correspondiesen a una sociedad de capital establecida en Alemania o fuera de dicho Estado. En particular, cuando se tenía una participación en una sociedad de capital alemana los rendimientos negativos, incluidas las pérdidas por depreciación del valor, imputables a un período impositivo podían compensarse con todos los rendimientos positivos obtenidos por el contribuyente. Ahora bien, los “rendimientos negativos que tengan conexión con el extranjero”, entre los que se encuentran los procedentes de la imputación del valor parcial inferior de una participación extranjera, únicamente eran considerados en determinados casos.

La entidad REWE residente en Alemania, sucesora universal de ITS en 1995 por una operación de fusión, tiene por objeto social actividades ligadas al turismo. Posee la totalidad de las participaciones de la Filial KTH en los Países Bajos y ésta a su vez es propietaria de la totalidad de Tourist Investment Holding V, una sociedad de Cartera, también residente en los Países Bajos. Esta sociedad Holding, adquiere el 100% de participaciones de German Tourist Facilities Ltd, en Reino Unido y el 36% de sociedad Travelplan, SA en ESPAÑA.

El Finanzamt niega a Rewe la posibilidad de computar fiscalmente como gastos de explotación la amortización parcial del valor de su participación en su filial KTH en los Países Bajos y los ajustes de valor sobre créditos relativos a las dos filiales (en España y Reino Unido) de su subfilial (en Países Bajos). Gastos que ITS había computado en 1993 y 1994 por un importe de 46 millones de marcos. Frente a la negativa del de considerar el cómputo de los gastos de la participación en KTH en aplicación del art. 2 del EStG (que los consideraba “rendimientos negativos” y los excluía de la calificación de gastos de explotación), REWE interpuso recurso por considerar que constituía una discriminación contraria al Derecho Comunitario.

En esencia, la cuestión prejudicial, planteada por el Finanzgericht Köln al TJUE, es si resulta compatible con las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales una norma de un Estado miembro que limita, para una sociedad matriz residente en dicho Estado, la posibilidad de compensar fiscalmente las pérdidas sufridas por la referida sociedad por las amortizaciones realizadas del valor de sus participaciones en filiales establecidas en otros Estados miembros”.

El TJUE, en contestación a la cuestión prejudicial falla declarando incompatible la diferencia de trato de la norma interna: En circunstancias como las del asunto principal, en las que una sociedad matriz que tiene en una filial no residente una participación que le concede una influencia real en las decisiones de dicha filial extranjera y le permite determinar sus actividades, las disposiciones de la libertad de establecimiento recogidas en el Tratado se oponen a una norma de un Estado miembro que restringe, para una sociedad matriz residente en dicho Estado, la posibilidad de deducir las pérdidas sufridas por la referida sociedad en concepto de amortizaciones realizadas sobre el valor de sus participaciones en filiales establecidas en otros Estados miembros.

En suma, no resulta compatible con la libertad de establecimiento la diferencia de trato en virtud de la cual se niega en determinados casos la imputación de pérdidas en la matriz por depreciación de la participación en la filial no residente (amortización parcial del valor), mientras que concede tal posibilidad cuando se trata de participaciones de filiales en el mismo Estado. En efecto, dicha diferencia de trato constituye una restricción no justificada por ninguna razón de interés general relacionada con la vinculación entre las pérdidas de origen extranjero y la inclusión de rendimientos positivos procedentes del mismo Estado.

**b) Sentencia FINANZAMT SPEYER v STEKO, de 22 de enero de 2009.
C-377/07**

Hasta la reforma introducida en el año 2000 en el Impuesto sobre Sociedades, la legislación alemana se caracterizaba por una fiscalidad basada en el sistema de imputación y una diferencia de trato en la tributación de las participaciones nacionales y determinadas participaciones extranjeras. En concreto:

- En el ámbito de participaciones nacionales, con independencia del porcentaje de participación, y de participaciones extranjeras, inferiores al 10%: Por un lado, las plusvalías obtenidas por la enajenación de estas participaciones están sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades. Por otro lado, las pérdidas sufridas por la enajenación de dichas participaciones, así como las pérdidas derivadas de amortizaciones parciales sobre el valor de dichas participaciones podían ser deducibles.
- En el ámbito de las participaciones extranjeras superiores al 10%: Las plusvalías obtenidas por la enajenación de las participaciones están exentas del Impuesto sobre Sociedades. Las pérdidas sufridas por la enajenación no son deducibles mientras que las pérdidas por depreciación de la participación sí eran deducibles.

Con la reforma en el año 2000, el sistema de imputación se modifica por un sistema de exención y de equiparación de trato a todas las participaciones. En virtud de la modificación operada en el Impuesto, las plusvalías por venta de participaciones nacionales y extranjeras están exentas del Impuesto sobre Sociedades y, con carácter general, no son deducibles en ningún caso, las depreciaciones de participaciones, tanto nacionales como extranjeras.

El problema se plantea con la entrada en vigor de esta reforma. La disposición transitoria se aplica de tal forma que, con carácter general, para las participaciones extranjeras comienza a aplicarse la prohibición de la deducción, regulada en la reforma de 2000, en el período 2001. Sin embargo, para las participaciones en entidades residentes entra en vigor en 2002.

En consecuencia, aunque a partir de 2002 se produce una equiparación de trato, consistente en la prohibición de la deducción por amortización parcial del valor de las participaciones en entidades tanto residentes como no residentes, en el año 2001 se produce una diferencia de trato restrictiva de la libre circulación de capitales, al prohibir la deducción por depreciación de cartera para las participaciones extranjeras (a las que se aplica la reforma de 2000) mientras que se admite para las participaciones domésticas (a las que es de aplicación la normativa anterior a la reforma de 2000):

- Cuando se trata de participaciones nacionales: las plusvalías obtenidas por la enajenación de estas participaciones están sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades. Por otro lado, las pérdidas sufridas por la enajenación de dichas participaciones, así como las pérdidas derivadas de amortizaciones parciales sobre el valor de dichas participaciones podían ser deducibles.

- En el ámbito de las participaciones extranjeras: Las plusvalías obtenidas por la enajenación de las participaciones están exentas del Impuesto sobre Sociedades. Las pérdidas no son deducibles, en ningún caso.

En este contexto normativo, la sociedad de responsabilidad limitada STEKO era titular en 2001 de acciones en sociedades extranjeras como parte de su capital fijo. Dichas participaciones en entidades no residentes eran inferiores al 10%. A 31 de diciembre, como consecuencia de la caída en la cotización, STEKO contabilizó sus acciones por un valor parcial inferior (139.775,35 DEM) al valor contable anterior (220.021,09 DEM), reduciendo su beneficio en 80.245,74 DEM. El Finanzamt aceptó la reducción a efectos contables, al representar una reducción permanente de su valor, pero rechazó que la reducción por depreciación de cartera fuese deducible a efectos fiscales, en aplicación de la nueva versión del Impuesto sobre Sociedades.

En unas circunstancias como las que concurren en el asunto principal, en las que una sociedad nacional de capital es titular de una participación inferior al 10 % en otra sociedad de capital, la libre circulación de capitales se opone a que una prohibición de deducir las reducciones de beneficios vinculadas a dicha participación entre en vigor para la participación en una sociedad extranjera antes que para la participación en una sociedad nacional

La cuestión prejudicial que llega al TJUE, después de fuertes controversias en los tribunales internos, plantea si el Derecho Comunitario se opone a que durante un breve período de transición legislativa, se produzca una diferencia de trato en virtud de la cual se prohíbe la deducción por depreciación de cartera para las participaciones extranjeras mientras que se permite para las participaciones nacionales.

En la solución al caso, el fallo del TJUE reza así: en unas circunstancias como las que concurren en el asunto principal, en las que una sociedad nacional de capital es titular de una participación inferior al 10 % en otra sociedad de capital, la libre circulación de capitales se opone a que una prohibición de deducir las reducciones de beneficios vinculadas a dicha participación entre en vigor para la participación en una sociedad extranjera antes que para la participación en una sociedad nacional.

La restricción existente durante un período transitorio de la normativa no resulta justificada por el margen de maniobra de que disponen los EM en la adaptación de la norma interna a la comunitaria; tampoco por la coherencia fiscal entre la negativa a la deducción con la eventual exención de una plusvalía futura en caso de enajenación de la participación. Por último, tampoco por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales en el caso de capitales procedentes o destinados a países terceros, cuando la depreciación resulta de la bajada de la cotización en bolsa.

2.2. Razonamiento Jurídico sobre la in (compatibilidad) de las diferencias de trato

A la vista de los casos comentados, vemos como el TJUE en todas ellas concluye con la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento (a veces a la libre circulación de capitales). La diferencia esencial radica en las razones de interés general que pueden constituir justificaciones legítimas de las restricciones en las normativas

internas, así como en el test de proporcionalidad que tiene por objetivo que la justificación de una restricción no vaya más allá del objetivo que persigue.

En este apartado, se ponen de manifiesto las pautas del razonamiento jurídico que le lleva al TJUE a concluir sobre la compatibilidad o incompatibilidad con el Derecho Comunitario. En este sentido, la conclusión, con carácter general, es diferente en función de si se trata de un aspecto sustantivo relacionado con la tributación de la filial en el extranjero o si, por el contrario, se trata de aspectos sustantivos relacionados con la sociedad titular de participaciones en el extranjero. Veamos pues el proceso lógico en función de esta diferencia sustantiva en el tipo de pérdida objeto de controversia.

2.2.1. La exclusión de la deducibilidad en las transferencias de pérdidas y beneficios entre sociedades de grupos transnacionales (Marks & Spencer, OyAA y X Holding)

En materia de pérdidas de filiales no residentes, el TJUE ha establecido el siguiente proceso lógico-jurídico para concluir, con carácter general, que las diferencias de trato en este ámbito son compatibles con la libertad de establecimiento, salvo excepciones cuando se cumpla el test de imposibilidad de deducción en el Estado de la Filial:

- En primer lugar, la posibilidad de tributar en régimen de consolidación fiscal constituye una **ventaja fiscal** (X Holding). En particular, cuando uno de los aspectos sustantivos del régimen de consolidación fiscal es la compensación de pérdidas sufridas por las filiales, en la base imponible de la matriz, se acelera la liquidación de pérdidas de las sociedades deficitarias por medio de su imputación inmediata a los beneficios de la otra sociedad del grupo, lo que confiere una ventaja de tesorería (Marks & Spencer). En el mismo sentido, el carácter deducible de una transferencia de beneficios realizada a favor de otra entidad del grupo tiene la ventaja de permitir la compensación dentro de un grupo, que conste de sociedades que obtengan beneficios y de sociedades que sufran pérdidas (OyAA).

La exclusión de dichas ventajas fiscales cuando entra en juego una entidad no residente constituye una **restricción de la libertad de establecimiento**, dado que hace menos atractivo para las entidades de un grupo el establecimiento de sociedades en distintos Estados Miembros, ya que podrían renunciar a la adquisición, creación o mantenimiento de otra sociedad en un Estado Miembro distinto.

En este sentido, deja claro el TJUE que no resulta un argumento válido para rechazar la restricción el hecho de que en la práctica, en aplicación de la normativa del otro EM, se produzca una ausencia efectiva de la desventaja fiscal: "...para considerar que una normativa restringe la libertad de establecimiento, **basta con que pueda restringir** el ejercicio de dicha libertad en un Estado miembro por parte de sociedades establecidas en otro Estado miembro, sin que sea necesario demostrar que la normativa de que se trata haya conducido efectivamente a algunas de dichas sociedades a renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el primer Estado miembro..." (OyAA)⁴.

Además, no puede desvirtuar esta conclusión (existencia de restricción) la alegación de que la sociedad matriz habría podido alcanzar el objetivo perseguido creando una sucursal en lugar de una filial en el otro EM. De acuerdo a la jurisprudencia del TJUE, debe recordarse que el artículo 43 CE, párrafo primero, segunda frase

⁴ Vid. apartado 42 de la Sentencia de 18 de julio de 2007, OyAA, C-231/05, Rec. p. I-6373 (en adelante OyAA), y apartado 62 de la sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, de 13 de marzo de 2007, C-524/04 (en adelante Thin Cap), a la que se remite el TJUE.

(actualmente artículo 49 TFUE), deja expresamente a los **operadores económicos la posibilidad de elegir libremente la forma jurídica apropiada** para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro⁵. Esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias⁶.

Para que semejante diferencia de trato sea **compatible** con las disposiciones del Tratado CE relativas a la libertad de establecimiento, es preciso que afecte a **situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada** por una razón imperiosa de interés general⁷. Pero, en tal caso, también es necesario que su aplicación sea **adecuada** para garantizar la realización del objetivo que persigue **y no vaya más allá de lo necesario** para alcanzar dicho objetivo⁸.

- A este respecto, la **comparabilidad** entre una situación comunitaria y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida⁹.

Cuando la diferencia de trato se establece entre residentes y no residentes, hay que tener en cuenta que en Derecho Tributario la residencia de los contribuyentes puede constituir un factor que justifique normas nacionales que supongan una diferencia de trato entre contribuyentes residentes y no residentes. No obstante, la residencia no constituye en todos los casos un factor que justifica tal distinción y ello porque una distinción por el Estado de establecimiento basada en el hecho de que una sociedad tiene su domicilio en otro EM dejaría sin contenido las disposiciones sobre la libertad de establecimiento. En consecuencia, procede examinar en cada caso, si la aplicación de una ventaja fiscal que se reserva a los contribuyentes residentes responde a “motivos objetivos pertinentes” que puedan justificar la diferencia de trato¹⁰.

En particular, en materia de transferencias de pérdidas y beneficios entre entidades de grupo situadas en diferentes EM, la situación de una **sociedad matriz residente** que desea constituir una unidad fiscal **con una filial residente y la situación de una sociedad matriz residente** que desea constituir una unidad fiscal **con una filial no residente** son **objetivamente comparables a efectos de la finalidad de un régimen fiscal de consolidación**¹¹:

- › “...en la medida en que ambas sociedades matrices pretenden beneficiarse de las ventajas de dicho régimen, el cual permite, en particular, consolidar en sede de la sociedad matriz los beneficios y las

5 CALDERON CARRERO en este sentido apunta que podríamos estar ante un cambio de doctrina sobre la “neutralidad de formas jurídicas” (“Reflexiones al hilo de la STJUE X Holding BV sobre el régimen de consolidación en el impuesto sobre sociedades, la *importación* de pérdidas extranjeras y el derecho de la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, núm. 138/2011, pág. 30)

6 Vid. apartado 40 de la Sentencia OyAA y la Sentencia de 23 de febrero de 2006, CLT-UFA, C-253/03, Rec. p. I-1831, apartado 14, a la que se remite el TJUE

7 Vid. Sentencia de 25 de febrero de 2010, X Holding, C-337/08 (en adelante X Holding) apartado 20 y la Sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 167

8 Vid. Sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03 (en adelante Marks & Spencer), apartado 35; Sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 26 y Sentencia de 11 de marzo de 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 49

9 Vid. Sentencia X Holding, apartado 22 y sentencia Oy AA, apartado 38

10 Marks & Spencer, párrafos 36 a 40

11 Vid. Sentencia X Holding, párrafo 24

pérdidas de las sociedades integradas en la unidad fiscal y efectuar transacciones dentro del grupo con carácter fiscalmente neutro¹².

- De acuerdo al objetivo de la norma (gasto deducible en la ordenante e ingreso en la beneficiaria) las filiales de matrices no residentes están en una situación comparable con las filiales de matrices residentes. Aunque es cierto que para garantizar el objetivo de la norma es necesario que la beneficiaria no residente integre la transferencia como ingreso y, de acuerdo a la competencia normativa de los Estados, el Estado origen no puede obligar al estado de la beneficiaria, lo cierto es que el Estado de la ordenante puede someter el carácter deducible a requisitos relacionados con el trato reservado a dicha transferencia y así garantizar el objetivo de la norma si en el beneficiario se considera un ingreso imponible. En consecuencia, en esta materia, el mero hecho de que la matriz o la filial no estén sujetas al IS del Estado que concede la ventaja fiscal, por tener su domicilio en otro EM, no es condición suficiente para considerar que son dos situaciones distintas para lograr el objetivo de la norma¹³.
- Ante una diferencia de trato a situaciones objetivamente comparables, es necesario apreciar si la misma está **justificada por razones de interés general**. En orden a realizar el test de justificación, hay que examinar las consecuencias de la extensión incondicional de la ventaja fiscal, que provoca la restricción a la libertad de establecimiento¹⁴. El TJUE no parece establecer el mismo alcance de la justificación del reparto de poder tributario entre EM, en Marks & Spencer y X Holding por lo que es necesario que se ponga de relieve cómo ha delimitado esta justificación en cada caso:
 - (Marks & Spencer)¹⁵: La exclusión de la deducibilidad de las pérdidas sufridas por la filial no residente en sede de la matriz residente, persigue objetivos legítimos compatibles con la libertad de establecimiento, está amparada por razones imperiosas de interés general y, además, es adecuada para garantizar la realización de dichos objetivos.

En primer lugar, por la necesidad de preservar el **reparto de potestad tributaria entre los EM**.

De acuerdo a esta finalidad, por un lado, la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental¹⁶. En este sentido, aunque es cierto que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria¹⁷,

12 Vid. Sentencia X Holding, párrafo 24

13 Vid. Sentencia OyAA, apartados 33 a 38

14 Vid. Sentencia Marks & Spencer, apartado 41

15 Vid. Sentencia Marks & Spencer, apartados 44 a 46; Sentencia OyAA, apartados 47, 48, 51 a 56

16 Vid. Sentencia Marks & Spencer, apartado 44 y la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49, así como la jurisprudencia allí citada

17 Vid. Sentencia OyAA apartado 52 y las sentencias a las que se remite el TJUE: sentencias de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartados 24 y 30; de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 44; de 14 de noviembre de 2006, Kerkhaert y Morres, C-513/04, Rec. p. I-10967, apartados 22 y 23, así como Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartado 49.

también lo es que, la justificación del reparto de poder tributario no puede ser invocada para denegar sistemáticamente todo beneficio fiscal a una sociedad filial residente, porque no se puedan gravar en el primer Estado miembro los ingresos de su sociedad matriz, que tiene su sede en otro Estado miembro¹⁸.

Por otro lado, sin embargo, debe admitirse dicho elemento de

justificación cuando el objeto del régimen controvertido sea **evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio**¹⁹. Por tanto, esta salvaguarda puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas. Esto ocurre en el caso de la deducibilidad de pérdidas de filiales no residentes y de transferencias de beneficios a sociedades no residentes. En efecto, dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros: En el caso de pérdidas (Marks & Spencer), aumentaría la Base Imponible en el Estado de Establecimiento y disminuiría en la Base Imponible en el Estado origen de la inversión.

El mero hecho de que la matriz o la filial no estén sujetas al IS del Estado que concede la ventaja fiscal, por tener su domicilio en otro EM, no es condición suficiente para considerar que son dos situaciones distintas para lograr el objetivo de la norma

Es necesario precisar el **alcance** que debe reconocerse a la **exigencia legítima de un reparto equilibrado de la potestad tributaria** entre los Estados miembros: esta justificación es considerada en relación con otros dos elementos de justificación, basados en los riesgos de duplicidad de pérdidas y de evasión fiscal²⁰:

En segundo lugar, por la necesidad de los EM de **combatir el riesgo de doble imputación de pérdidas**. Esta situación podría producirse si la consolidación fiscal en el Estado de origen se amplía a las pérdidas de las filiales no residentes. De forma que, la forma de evitar este riesgo es la exclusión de compensación de dichas pérdidas en el Estado de la matriz. En el caso de transferencias de beneficios a una entidad no residente esta justificación no resulta relevante para excluir el carácter deducible del beneficio transferido, ya que esta cuestión no afecta al carácter deducible de pérdidas sino de beneficios.

En tercer, por la necesidad de evitar el **riesgo de evasión fiscal**. La posibilidad de transferir las pérdidas de filiales no residentes a otra entidad residente en otro EM conlleva el riesgo de organizaciones del grupo dirigidas a llevar la imputación de pérdidas a sociedades establecidas en EM con tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas sea mayor. Ante la

18 Sentencia OyAA, apartado 53 y sentencia de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04 (en adelante Rewe) apartado 43

19 Sentencia OyAA, apartado 53 y sentencia Rewe, apartado 42

20 Vid. Marks & Spencer, apartado 51; a la que se remite la Sentencia OyAA en el apartado 51 y la Sentencia Rewe, apartado 41.

existencia de diferencias notables de tipos impositivos entre los EM, la restricción establecida en la norma interna evita tales prácticas por los grupos de sociedades.

Estas afirmaciones no se ven afectadas por el régimen específico de tributación existente en el otro EM.

- › (X Holding)²¹: La exclusión del ámbito de aplicación del régimen de consolidación fiscal está justificada por la necesidad de mantener el **reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros**. “Como la sociedad matriz puede optar libremente por la constitución de una unidad fiscal con su filial y decidir con la misma libertad la disolución de dicha unidad de un ejercicio a otro, permitirle incluir en la unidad fiscal a una filial no residente **supondría dejarle libertad para elegir el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de dicha filial y el lugar de imputación de esas pérdidas**”. “Dado que el perímetro de una unidad fiscal puede modificarse, la posibilidad de incluir en dicha unidad a una filial no residente **implicaría permitir que la sociedad matriz elija libremente el Estado miembro en el que puede imputar las pérdidas de esa filial**”
- Por último, a la vista de que la exclusión general de la aplicación de la ventaja fiscal es adecuada para garantizar estos objetivos legítimos, procede llevar a cabo el **test de proporcionalidad**. Esto es, si la medida no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos. Para ello es necesario contemplar la posibilidad de que con otras medidas menos restrictivas, que la exclusión general de la aplicación de la ventaja fiscal, se conseguirían los mismos objetivos. Al igual que en el análisis de la existencia de justificaciones de interés general, es necesario hacer referencia por separado a los argumentos que se imbrican en la doctrina del TJUE para concretar este test de proporcionalidad:
 - › (Marks & Spencer): Únicamente la exclusión de la deducibilidad de la pérdida **va más allá de lo necesario** para alcanzar lo esencial de los objetivos perseguidos cuando se trata de “**pérdidas finales**”, esto es, cuando:
 - la filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores, en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o la imputación de éstas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y
 - no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste.

En consecuencia, cuando en un Estado miembro la sociedad matriz residente demuestra a las autoridades tributarias que se cumplen estos requisitos, resultará contrario a la libertad de establecimiento excluir la posibilidad de que ésta deduzca de su beneficio imponible en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente²².

21 Sentencia X Holding, apartados 31 y 32.

22 Vid. Marks & Spencer, apartados 55 y 56

En los demás casos, la exclusión de la deducibilidad a situaciones comunitarias resulta justificada por razones de interés general y no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, si bien con medidas menos restrictivas los grupos de sociedades seguirían teniendo la opción de hacer tributar los beneficios y las pérdidas en un Estado distinto del que tiene derecho a sujetar los mismos.

Y ello aunque el objetivo específico no fuera ese. En efecto, hay que partir de la premisa de que los objetivos de reparto de poder tributario y de prevención de evasión fiscal están relacionados: los comportamientos que consisten en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica con el fin de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de las actividades desarrolladas en el territorio nacional pueden comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con dichas actividades y poner en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros²³. Por tanto, aunque el objeto específico de la normativa controvertida no sea excluir estos montajes puramente artificiales puede reputarse proporcionada a los objetivos perseguidos, considerados conjuntamente²⁴.

- › (X Holding)²⁵: la exclusión del régimen de consolidación fiscal a las filiales no residentes resulta proporcionada de forma que no va más allá de lo necesario, para lograr los objetivos que persigue la diferencia de trato, y por tanto es compatible con la libertad de establecimiento.

No resulta procedente alegar como medidas menos restrictiva, para alcanzar el mismo objetivo, la posibilidad de **imputación de pérdidas temporales** de la filial no residentes **con cláusula de recaptura como ocurre con el régimen de pérdidas de Establecimientos Permanentes en el extranjero** (equiparación de filiales no residentes y EP en el extranjero). En efecto, a los efectos del reparto de potestad tributaria entre los EM, la filial foránea no está en una situación comparable con el EP en el extranjero y ello porque, en el marco del CDI, los Países Bajos, como Estado origen de la inversión tiene competencia fiscal parcial sobre los EP en el extranjero pero no tiene ninguna competencia fiscal sobre las filiales no residentes.

2.2.1. La exclusión de la deducción por depreciación de participaciones extranjeras (Rewe y Steko)

En el ámbito de las pérdidas por depreciación de cartera, también el TJUE ha consolidado una dogmática que concluye, con carácter general, con la incompatibilidad que supone la exclusión de la deducibilidad de la depreciación del valor de la participación en filiales no residentes, al constituir aspectos sustantivos que únicamente puede tomar en consideración el Estado origen de la inversión, de acuerdo a la configuración de la obligación tributaria de los EM.

De forma previa a la síntesis de los razonamientos jurídicos que establece el TJUE en estos casos, para una

23 Sentencia OyAA, apartado 62; sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04 (en adelante Cadbury Schweppes) apartados 55 y 56, así como Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartados 74 y 75.

24 Sentencia OyAA, apartado 63

25 Sentencia OyAA, apartados 34 a 41

mejor comprensión de la posición del TJUE, es necesario apuntar dos diferencias esenciales entre los dos pronunciamientos objeto de análisis:

- En primer lugar, la diferencia de trato de la normativa interna: en la Sentencia Rewe, la exclusión de la deducibilidad de la depreciación de participaciones en filiales extranjeras se producía con carácter limitado a las participaciones en el extranjero, mientras que se admitía sin limitaciones para las participaciones nacionales. Sin embargo, posteriormente, en el caso Steko, la modificación de la normativa alemana, para adecuarse al pronunciamiento Rewe, regula la exclusión general de la deducibilidad por depreciación de cartera tanto para participaciones nacionales como extranjeras. Sin embargo, durante un período transitorio limitado en el tiempo (2001), concurría una diferencia de trato en virtud de la cual se excluía con carácter general la deducibilidad de la deducción por depreciación para las participaciones extranjeras (aplicación de la reforma operada a finales del año 2000), mientras que se admitía para las participaciones nacionales (hasta 2002 no les era de aplicación la modificación legislativa).
- En segundo lugar, la libertad fundamental cuya vulneración se discute es la libertad de establecimiento en el caso Rewe y la libre circulación de capitales, en el caso Steko (participaciones inferiores al 10% en sociedades extranjeras), en el que además se plantea la cuestión de la compatibilidad cuando se trata de participaciones en países terceros.

Así, en materia de gastos asociados a las participaciones y, en particular, a la depreciación de cartera, el TJUE ha asentado el siguiente razonamiento jurídico:

- En primer lugar, las matrices con filiales residentes en otro ME también se ven privadas de una ventaja de tesorería cuando existe una diferencia de trato en el cómputo inmediato de la depreciación de la participación: dichas matrices se ven privadas de una ventaja de tesorería, frente a las matrices con filiales residentes en el mismo Estado, en tanto que las primeras no se benefician de un cómputo inmediato de sus pérdidas por depreciación de cartera. En efecto, aún en el caso de que, de acuerdo con la normativa interna (como era el caso alemán) las pérdidas derivadas, para una sociedad matriz residente, de participaciones en filiales establecidas en otros Estados miembros podrían computarse en la matriz en el supuesto de que dichas filiales obtuvieran posteriormente rendimientos positivos, tal sociedad matriz no puede, contrariamente a una sociedad matriz con filiales en el mismo Estado, beneficiarse de un cómputo inmediato de sus pérdidas y se ve así privada de una ventaja de tesorería²⁶. Esta diferencia de trato, constituye una restricción a la libertad de establecimiento porque podría disuadir a una sociedad matriz de ejercer sus actividades a través de filiales o de filiales indirectas establecidas en otros Estados miembros y, en consecuencia se erige en un obstáculo para el ejercicio de la libertad de establecimiento para tales sociedades, disuadiéndolas de crear, adquirir o mantener una filial en otro Estado miembro²⁷.

En el mismo sentido, también en materia de deducción por depreciación de la participación, se produce una restricción a la libre circulación de capitales, cuando se excluye con carácter general para las participaciones extranjeras la deducción por depreciación de cartera, mientras que se concede con carácter general para las participaciones nacionales.

26 Vid. Sentencia Rewe, apartados 27 a 30 y la sentencia Marks & Spencer, apartado 32 a cuyo razonamiento se remite el TJUE

27 Vid. Sentencia Rewe, apartados 31 y 36; también la sentencia de 18 de septiembre de 2003, Bosal, C-168/01 (en adelante Bosal), Rec. p. I-9409, apartado 27*

Resulta irrelevante, de acuerdo a la jurisprudencia comunitaria, que la diferencia exista durante un período breve, en tanto la restricción sea real a la vista de los efectos que provoca la medida conytrvertida²⁸. Por tanto, aunque esta diferencia de trato se produzca durante un período transitorio limitado en el tiempo de adaptación a la norma comunitaria, existe restricción a la libre circulación de capitales. En particular en el caso Steko, esta situación se producía, como he señalado supra, con ocasión una normativa que prohíbe con carácter general la deducibilidad de toda depreciación de cartera, pero que entra en vigor un año antes para las participaciones extranjeras que para las nacionales²⁹.

No resulta procedente alegar como medidas menos restrictiva, para alcanzar el mismo objetivo, la posibilidad de imputación de pérdidas temporales de la filial no residentes con cláusula de recaptura como ocurre con el régimen de pérdidas de Establecimientos Permanentes en el extranjero

- En el ámbito del test de comparabilidad, en lo que se refiere a las pérdidas por amortizaciones sobre el valor de las participaciones en filiales, las sociedades residentes se encuentran en una situación comparable, ya sean participaciones nacionales o extranjeras. En ambos casos, por un lado, las pérdidas cuya deducción se solicita las soportan las sociedades matrices y, por otro, los beneficios de dichas filiales, ya procedan de filiales que tributan en Alemania o de aquellas que tributan en otros Estados miembros, no están sometidas a tributación en concepto de rendimientos de las sociedades matrices". En consecuencia, la diferencia de trato en la posibilidad de deducir la mentada pérdida de cartera no se basa en una diferencia de situaciones que sea objetiva³⁰. En este sentido rechaza la alegación del gobierno alemán en virtud de la cual, las participaciones nacionales y extranjeras, en tanto que afectadas por regímenes diferentes en 2001, son situaciones objetivamente diferentes. Frente a estas alegaciones, el TJUE afirma que la aplicación de regímenes fiscales distintos no es un criterio válido para determinar que se trata de situaciones diferentes. De hecho, la existencia de los mismos es la que origina una diferencia de trato restrictiva que debe apreciarse si está justificada o no.
- Esta diferencia de trato en función del lugar de la inversión (exclusión de la deducción por depreciación de participaciones extranjeras), no está justificada por razones de interés general relacionadas con la vinculación entre las pérdidas de origen extranjero y la inclusión de los rendimientos positivos procedentes del mismo Estado. En efecto:
 - › El reparto de potestad tributaria entre EM no justifica que se deniegue a la matriz la deducción por depreciación de la participación en filiales extranjeras, y ello por el hecho de que el Estado de la matriz no es competente para gravar los beneficios de dichas filiales. Además, esta razón de interés general, de acuerdo a la doctrina Marks & Spencer en materia de pérdidas, tiene un alcance estricto

28 Vid. Sentencia de 22 de enero de 2009, Steko, C-377/07 (en adelante Steko), apartado 29 y la Sentencia de 18 diciembre 2007, Gronfeldt C-436/06, apartado 15, a la que se remite el TJUE sobre la cuestión de la irrelevancia de que la restricción se produzca durante un breve tiempo transitorio de adaptación de la norma interna.

29 Vid. Sentencia Steko, apartados 31

30 Vid. Sentencia Rewe, apartados 32 a 35 y Sentencia Steko, apartados 31 a 35 en los que se remite a lo establecido por el TJUE en la Sentencia Rewe

y, ha de aplicarse en relación con la necesidad de evitar la duplicidad de pérdidas y la evasión fiscal³¹. En estos casos, no se pone en peligro el equilibrio en el reparto de poder tributario de los EM por el hecho de que la deducción por depreciación no vaya acompañada de la sujeción de los beneficios de la entidad participada en el mismo territorio y ello, porque en el ámbito interno las pérdidas por depreciación pueden imputarse con independencia de que la entidad residente participada no obtenga beneficios imponibles en dicho período.

- › Tampoco en el ámbito de la deducción por depreciación de cartera, la diferencia de trato está justificada para prevenir una duplicidad de pérdidas. Frente al caso *Marks & Spencer*, en el que se trata de pérdidas sufridas en el extranjero por filiales y la posibilidad de ser traspasadas a la matriz de otro EM, en este caso no puede hablarse de doble imputación de pérdidas al considerar las pérdidas de una sociedad por la depreciación en la participación y las pérdidas sufridas por las sociedades participadas. Máxime cuando en el ámbito interno ambas están permitidas.
- › En lo referente a la necesidad de evitar la evasión fiscal, la diferencia de trato debe tener esta finalidad como objetivo específico. Esto no ocurre con una diferencia de trato que niega la aplicación de la ventaja fiscal más allá de los casos de montajes artificiales dirigidos a la evasión fiscal. Es cierto que se evita una forma particular de evasión fiscal con la diferencia de trato, a saber, la transferencia de actividades generadoras de pérdidas a otros EM, por parte de las matrices residentes, con el objetivo de reducir su Beneficio imponible en su Estado de residencia. Sin embargo, dado que la diferencia de trato se aplica con carácter general a las participaciones extranjeras, en las que no se advierte ningún montaje artificial de evasión fiscal, estaríamos ante una medida sería desproporcionada por ir más allá de lo necesario para luchar contra un montaje abusivo. En el caso *Rewe*, el establecimiento de una sociedad en otro EM dedicada al turismo, a cuya participación se deniega el carácter deducible, no acarrea de por sí la existencia de un montaje artificial para evadir impuestos. De hecho, dicha entidad, en todo caso, está sujeta a la legislación fiscal del Estado de establecimiento.
- › De acuerdo a la necesidad de facilitar la eficacia de los controles fiscales, los Estados tienen mecanismos suficientes para acreditar la procedencia de la deducción por depreciación. Por un lado, entre las Autoridades competentes de los EM en el marco de la Directiva de Asistencia Mutua 77/799/CEE y, por otro lado, por el mecanismo de exigir a la matriz residente las pruebas necesarias para apreciar si procede la deducción en concepto de depreciación de participaciones de filiales extranjeras. En todo caso, las dificultades en la determinación de las pérdidas, resultantes de la amortización de la participación en filiales extranjeras, no justifica en ningún caso un obstáculo a la libertad de establecimiento³².

En el caso de participaciones en países terceros, "...aún suponiendo que constituya una razón imperiosa de interés general que pudiera ser invocada para justificar las restricciones a la libre circulación de capitales procedentes o destinados a países terceros, procede declarar que tal razón imperiosa de interés general carece de pertinencia cuando la depreciación del valor de las

31 Sentencia *Rewe*, apartado 41

32 Vid. Sentencia *Rewe*, apartados 54 a 58. En este caso, como se aprecia en la Sentencia, hubiera sido bastante útil que la matriz hubiera solicitado la documentación pertinente a sus filiales y la hubiera aportado a las autoridades alemanas.

participaciones en sociedades extranjeras resulta, como en el asunto principal, de la bajada de la cotización en bolsa”³³.

En cuanto a que la necesidad de preservar la coherencia fiscal pueda justificar una diferencia de trato en la deducción por depreciación de cartera, es necesario que se acredite la existencia de un vínculo directo. No queda acreditado un vínculo

directo entre la ventaja fiscal de la exención de los dividendos procedentes de filiales no residentes y la compensación de un gravamen compensatorio consistente en la negativa a conceder la deducción por depreciación de las participaciones en dichas entidades, cuando en el ámbito interno, las matrices con filiales residentes se benefician tanto de la exención de los dividendos como de la deducción por depreciación de la participación³⁴.

El hecho de que sea posible, ulteriormente, obtener una exención de las plusvalías obtenidas en caso de enajenación, en el supuesto de que se obtenga un beneficio de nivel suficiente, no constituye una consideración de coherencia fiscal que justifique una negativa de deducción inmediata de las pérdidas sufridas por las sociedades matrices que tengan participaciones en filiales en el extranjero³⁵.

- › De acuerdo al principio de territorialidad, como ya se afirma en Marks & Spencer, este principio no justifica la negativa a conceder una ventaja fiscal a la matriz residente por el hecho de que no tenga competencia fiscal para gravar los beneficios de la filial no residente. Además, el principio de territorialidad no es de aplicación en el caso de deducción por depreciación si bien, la concesión de esta ventaja fiscal no afecta al ejercicio de una competencia fiscal concurrente, sino que afecta a las sociedades matrices residentes que están sometidas a la obligación fiscal ilimitada en este Estado³⁶.
- › Por último, el TJUE también se ha pronunciado sobre la posible justificación, de las diferencias de trato en la deducción por depreciación, cuando éstas se producen en el marco de una adaptación transitoria de la norma interna a la comunitaria. En concreto, por la posible justificación referida al margen de maniobra de que disponen los Estados miembros para adoptar un régimen transitorio con el objetivo de instaurar la compatibilidad del régimen nacional del impuesto de sociedades con el Derecho comunitario y suprimir eventuales discriminaciones. En este sentido, el Tribunal afirma que, tal margen de maniobra siempre está limitado por el respeto de las libertades fundamentales y, en particular, por el de la libre circulación de capitales. En el caso Steko, a este respecto el TJUE deja claro que, incluso cuando se pueda comprender tal régimen transitorio por una preocupación

El reparto de potestad tributaria entre EM no justifica que se deniegue a la matriz la deducción por depreciación de la participación en filiales extranjeras, y ello por el hecho de que el Estado de la matriz no es competente para gravar los beneficios de dichas filiales

33 Vid. Sentencia Steko, apartado 55

34 Vid. Sentencia Rewe, apartados 59 a 67

35 Vid. Sentencia Steko, apartados 45 y 46, 52 a 54

36 Vid. Sentencia Rewe, apartados 68 y 69

legítima por garantizar una transición sin ruptura del régimen anterior al nuevo régimen y a pesar de la existencia de alegaciones que permiten explicar la razón por la que se ha establecido más tarde el nuevo régimen para las sociedades con participaciones en sociedades nacionales, tales alegaciones no pueden justificar esa diferencia de trato que perjudica a las sociedades con participaciones en sociedades extranjeras³⁷.

2.3. Dogmática en materia de pérdidas transnacionales a la luz de la Jurisprudencia del TJUE. Avances y cuestiones abiertas.

2.3.1. Avances y deficiencias en el razonamiento jurídico del TJUE

- En aras a concretar la doctrina del TJUE en materia de pérdidas transnacionales, resulta imprescindible señalar algunos avances y deficiencias que presenta el razonamiento jurídico del TJUE, cuando analiza la compatibilidad de las diferencias de trato en materia de pérdidas de acuerdo al Derecho Comunitario Originario.

En primer lugar, la existencia de restricción se produce en todos los casos (en materia de pérdidas) en que tiene lugar una diferencia de trato con el no residente, ya sea respecto de pérdidas de las filiales en el extranjero como respecto de la deducción por depreciación de participaciones en sociedades foráneas. En este sentido, la restricción puede ser real o potencial: *“basta con que pueda”* restringir el ejercicio de la libertad de establecimiento en un EM por parte de sociedades establecidas en otro EM. No es necesario, como ha dejado claro el TJUE, que se pruebe la existencia efectiva de una renuncia a la adquisición, creación o mantenimiento de una sociedad en otro EM como consecuencia de la diferencia de trato³⁸.

En segundo lugar, la restricción no deja de producirse por el hecho de que la diferencia de trato sea consecuencia de una adaptación transitoria de la norma interna a la comunitaria, como se advierte en el caso Steko. Resulta *“irrelevante”*, como afirma el TJUE, que la diferencia se produzca durante un período transitorio limitado en el tiempo, siempre que la restricción sea real a la vista de los efectos que provoca la medida controvertida. Es más, a efectos de encontrar una justificación en el margen de maniobra de que disponen los EM para adoptar un régimen transitorio, con el objetivo de instaurar la compatibilidad del régimen nacional del impuesto de sociedades con el Derecho comunitario y suprimir eventuales discriminaciones, el TJUE rechaza esta razón de interés general en un caso en el que admite que la diferencia de trato durante 2001 respondía a una preocupación legítima y además existen razones tributarias coherentes que explican el período breve en el que se produce la restricción.

En tercer lugar, en lo que respecta a la justificación en el reparto de poder tributario entre los EM, el TJUE establece una diferencia entre las pérdidas de filiales en el extranjero y la deducción por depreciación. En el primer caso, establece que existe una vinculación entre las pérdidas y los beneficios de la filial en el extranjero, de acuerdo con el reparto de poder tributario de los EM. Cuando puedan existir comportamientos que comprometan el derecho de los EM de ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio, como sería el hecho de que una sociedad, en relación con las actividades en un mismo territorio, llevase a cabo maniobras dirigidas a sujetar sus beneficios en un Estado y sus pérdidas en otro, la diferencia de trato puede estar justificada.

37 Vid. Sentencia Steko, apartados 37 a 44 y 49 a 51

38 Este argumento ya había sido establecido por el TJUE con anterioridad. Véase por ejemplo la Sentencia *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, antes mencionada

Se trata de evitar que, en el caso de pérdidas de una Filial en el extranjero, una posible traslación a otro EM provocara un aumento de la BI en el Estado de la Filial, en el que han producido las pérdidas, y una disminución de la BI en el Estado origen de la inversión, en el que no se han producido las pérdidas. Así mismo, también trata de evitar que en el caso de transferencias de

beneficios (OyAA), se produzca una disminución de la BI en el Estado de la ordenante, en el que se ha producido el beneficio y, un aumento de la BI en el Estado de la beneficiaria, en el que no se ha producido el beneficio. En todo caso, el TJUE olvida que habría que ver la legislación concreta del otro EM para comprobar que efectivamente esto se produce de esta manera.

La restricción puede ser real o potencial: "basta con que pueda" restringir el ejercicio de la libertad de establecimiento en un EM por parte de sociedades establecidas en otro EM

Por otro lado, y siguiendo este razonamiento, en el caso de la deducción por depreciación la justificación por el reparto de poder tributario no parece producirse con carácter general. En efecto, en estos casos, del razonamiento del TJUE se infiere que, no existe una vinculación entre las pérdidas de la matriz relacionadas con la participación en otras sociedades, que son objeto de imputación en la base imponible del Impuesto sobre sociedades al que está sujeta la matriz, y los beneficios de la filial que tributan por el Impuesto sobre sociedades al que ésta está sujeta. De hecho, incluso en el ámbito interno es irrelevante que la filial obtenga beneficios para que la matriz pueda imputar una pérdida por depreciación de cartera.

Además, en torno a la justificación del reparto de poder es importante hacer referencia al alcance de la misma, dado que en X Holding no parece considerar que su alcance tenga que estar relacionado con la necesidad de evitar la evasión fiscal, a diferencia de la doctrina Marks & Spencer. A mi entender, y conforme a la opinión de otros autores, del razonamiento jurídico en X Holding se aprecia una referencia implícita a la necesidad de evitar la evasión fiscal, lo que hace descartar que exista un cambio de criterio en el alcance de esta razón de interés general legitimadora de diferencias de trato en materia de pérdidas de filiales en el extranjero. El problema es la incoherencia del TJUE a la hora de exponer los argumentos en la fase del razonamiento que le corresponde³⁹.

En cuarto lugar, en cuanto a la justificación de la necesidad de evitar la duplicidad de pérdidas, cuando se trata de un régimen de transferencia de beneficios no es de aplicación. Del razonamiento del TJUE se desprende que hay que diferenciar entre imputar dos veces la misma pérdida y la no imposición de un determinado ingreso, al tener carácter deducible en un EM y no integrarse como ingreso en el otro EM. En todo caso, parece que una justificación de evitar situaciones de no imposición podría ser relevante en estos casos, aunque la necesidad de evitar la evasión fiscal recoge esta situación.

En quinto lugar, se puede apreciar una novedad importante en la libre circulación de capitales y en la justificación de la necesidad de facilitar la eficacia de los controles fiscales. Del razonamiento del TJUE se desprende que el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales también comprende las participaciones en países

39 En este sentido, MARTIN JIMENEZ ("Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", REDF, 147, julio-septiembre 2010, pág 894) destaca la relevancia de que en X Holding, así como en otros casos recientes, se está tratando de considerar el reparto equilibrado del poder tributario como exigencia imperativa, sin mencionar directamente que tal causa deba apreciarse en conexión con el riesgo de doble compensación de pérdidas o de evasión fiscal (como en Marks & Spencer). Sin embargo, en opinión del autor, "de una forma implícita el Tribunal conecta el reparto equilibrado del poder tributario con las dos justificaciones anteriores en su razonamiento de comparabilidad y proporcionalidad, por lo que, en puridad, la sentencia no se aparta de la jurisprudencia precedente".

terceros y que, en consecuencia, también habría que observar si existen mecanismos suficientes que hagan efectivos los controles fiscales. Dado que en el caso Steko la depreciación se produce por la caída de la cotización en Bolsa el Tribunal considera irrelevante la justificación en el caso concreto, pero parece dar luz verde a esta extensión del ámbito de aplicación y a la relevancia de esta razón de interés general para legitimar una diferencia de trato⁴⁰.

Por último, en lo que respecta al test de proporcionalidad, el TJUE en el caso X Holding plantea el problema de la comparabilidad, en lugar de atender a la finalidad de las alegaciones de las partes que pretendían señalar medidas menos restrictivas, como la posibilidad de imputación con cláusula de recaptura, existente en el régimen interno para las pérdidas de Establecimientos Permanentes en el extranjero. A resultas de tanta incoherencia, el razonamiento jurídico del test de proporcionalidad queda desvirtuado totalmente en este pronunciamiento⁴¹.

- En otro orden de cuestiones, resulta significativa la traslación de la doctrina Marks & Spencer a las pérdidas de establecimientos permanentes en el extranjero (Lidl Belgium)⁴². En este sentido, es importante señalar que esta traslación no está basada en el hecho de que las Filiales y los EP en el extranjero se encuentren en situaciones objetivamente comparables, como ya ha dejado claro el TJUE en la Sentencia X Holding, sino en que en ambos casos la diferencia de trato está justificada por la necesidad de preservar el reparto de poder tributario entre los EM y evitar el riesgo de doble compensación de pérdidas, siempre que la medida no resulte desproporcionada⁴³.

En efecto, en el caso de pérdidas de EP en el extranjero, la comparabilidad se realiza entre el Establecimiento nacional y extranjero. Ambos están en situaciones comparables a la luz de la libertad de establecimiento y la restricción se produce al negar a la casa central la deducibilidad por las pérdidas en el extranjero mientras que la concede cuando se trata de EP nacionales. Aquí para analizar la justificación del reparto tributario entre los Estados, es importante observar en cada caso si, de acuerdo a la configuración de la obligación tributaria del Estado origen de la inversión, dichas rentas están exentas y no se trata de una pérdida que únicamente puede tomarse en consideración en éste Estado (como sería la pérdida en el cambio de divisa en el caso Deutsche Shell⁴⁴, en el que a pesar de estar exentos la exclusión del gasto constituye una restricción no justificada por

40 En este sentido ver NOCETE CORREA Fco José, "Acerca de la normativa alemana en material de pérdidas por deterioro de valores y su complicado encaje comunitario" (Comentario a la STJUE de 22 de enero de 2009, Steko, C-377/07), Noticias de la Unión Europea, 308, septiembre 2010, página 137.

41 En este sentido, MARTIN JIMENEZ, Adolfo ("Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", REDF, 147, julio-septiembre 2010, pág 894) comenta con gran acierto que el test de proporcionalidad no es verificar si EP y Filiales en el extranjero se encuentran en situaciones comparables. El análisis de proporcionalidad tiene por objeto más bien, aclarar, hasta qué punto es justificable un tratamiento dispar de ambas situaciones o si, por el contrario, el tratamiento absolutamente dispar es "desproporcionado". El TJUE olvida en este sentido un análisis ortodoxo de la proporcionalidad.

42 La Sentencia de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C-414/06 (en adelante Lidl) traslada la doctrina Marks & Spencer a las pérdidas finales de un EP en el extranjero, a pesar de estar exentos los rendimientos en el Estado de la Casa Central. La única diferencia es que en este caso la evasión fiscal no se aprecia como justificación de la restricción

43 En este sentido vid CALDERON CARRERO "Reflexiones al hilo de la STJUE X Holding BV sobre el régimen de consolidación en el impuesto sobre sociedades, la importación de pérdidas extranjeras y el derecho de la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, núm. 138/2011, pág. 31

44 Sentencia de 28 de febrero de 2008, Deutsche Shell, C-293/06 (en adelante Deutsche Shell)

dicho reparto de poder tributario). Cuando concurren estas dos circunstancias, parece que el TJUE se decanta por la diferencia de trato ajustada al Derecho Comunitario⁴⁵.

Una cuestión abierta es la traslación de la doctrina Marks & Spencer al ámbito de la deducción de pérdidas extranjeras en general. Por ejemplo, a las personas físicas en aplicación de la libre circulación de capitales⁴⁶.

2.3.2 Premisa básica: ¿cambio de criterio jurisprudencial con X Holding o “per element approach”?

Uno de los aspectos más controvertidos de la Sentencia X Holding, y que es importante abordar, antes de establecer los pilares básicos de la dogmática comunitaria en materia de pérdidas, es la cuestión sobre si este pronunciamiento constituye un cambio **de criterio respecto a Marks & Spencer**, en el sentido de que toda exclusión del régimen de consolidación a una entidad no residente resulta justificada, o si, por el contrario, lo que hace es completar la doctrina que tiene como punto de partida la Sentencia Marks & Spencer, y por tanto, toda diferencia de trato en la exclusión de una ventaja del régimen de consolidación habría que analizarla caso por caso (“per element approach”).

El problema se plantea a la vista de la dicción literal del fallo del TJUE en X Holding. En virtud del mismo, parece que estamos ante un cambio harto significativo de la doctrina comunitaria, en virtud del cual la libertad de establecimiento no se opone a una diferencia de trato que excluya de la aplicación del régimen de consolidación fiscal interno a una entidad no residente, en tanto no está sujeta en el Estado de aplicación de dicho régimen. Como establece el TJUE, las disposiciones de la libertad de establecimiento no se oponen a la normativa de un Estado miembro que permite a una sociedad matriz constituir una unidad fiscal con su filial residente, pero no permite la constitución de dicha unidad fiscal con una filial no residente, si los beneficios de esta última no están sometidos a la legislación fiscal de dicho Estado miembro⁴⁷. Y no se oponen porque, como hemos visto, el Tribunal interpreta que se produce una restricción a la libertad de establecimiento pero resulta justificada por la necesidad de preservar el reparto de potestad tributaria entre los EM y resulta proporcionada.

En consecuencia, si es compatible con la libertad de establecimiento toda prohibición de la extensión de una ventaja fiscal comprendida en un régimen de consolidación fiscal, incluidas las pérdidas finales de las filiales en el extranjero, estamos ante un cambio de criterio en la jurisprudencia en materia de tributación pérdidas transfronterizas.

En este contexto, algunos autores han planteado si, en caso de estar ante un cambio de jurisprudencia habría que replantearse la compatibilidad de una diferencia de trato consistente en la exclusión de la deducibilidad de los

45 Los Tribunales internos ya están aplicando la doctrina Lidl Belgium del TJUE. Ver en este sentido BAL, Aleksandra, (“New case Law Developments in Germany: Finality of Foreign Permanent Establishment Losses”, *European Taxation*, enero 2012, pág 46 a 48) y sus comentarios sobre la acogida por los tribunales alemanes de la doctrina Lidl Belgium.

46 Ver en este sentido HELMINEN (“must the residence State Allow a Deduction for Foreign Source Losses in the European Unión?”, *European Taxation*, noviembre 2011, 477 y ss) sobre los Tribunales internos en Finlandia que actualmente se están planteando la traslación de la doctrina con carácter general.

47 En efecto, la cuestión prejudicial reza así “¿Debe interpretarse el artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, en el sentido de que se opone a una normativa nacional de un Estado miembro [...] con arreglo a la cual una sociedad matriz y su sociedad filial pueden elegir que la sociedad matriz establecida en dicho Estado miembro tribute por las dos como si fuera un único sujeto pasivo, cuando dicha posibilidad de elección está reservada a las sociedades que, respecto a la tributación por sus beneficios, estén sujetas a la jurisdicción fiscal de dicho Estado miembro?” (vid. apartado 9 de la Sentencia)

En el caso de pérdidas de EP en el extranjero, la comparabilidad se realiza entre el Establecimiento nacional y extranjero. Ambos están en situaciones comparables a la luz de la libertad de establecimiento y la restricción se produce al negar a la casa central la deducibilidad por las pérdidas en el extranjero mientras que la concede cuando se trata de EP nacionales

gastos conexos a la participación con ocasión de un reparto de dividendos, declarada incompatible por el TJUE en el caso Bosal⁴⁸.

Sin embargo, una interpretación sistemática, y no literal, del pronunciamiento nos lleva a la posición contraria. X Holding cuando solicita la aplicación del régimen de consolidación lo hacía con la finalidad de compensar pérdidas de filiales no residentes y parece que el TJUE también está pensando a lo largo de todo el razonamiento jurídico en este aspecto sustantivo concreto, y no en el ámbito subjetivo de aplicación. En efecto, en el desarrollo del razonamiento jurídico para llegar al fallo, el TJUE se centra básicamente en un solo

aspecto del régimen de consolidación: la compensación de las pérdidas foráneas con los beneficios de la entidad residente en el Estado origen de la inversión. De ahí que, de la mano de una interpretación sistemática de todo el pronunciamiento, sería más acertado entender que se estaba refiriendo únicamente a las pérdidas de filiales en el extranjero y, dado que no toma en consideración más aspectos del régimen de consolidación fiscal, estamos ante un pronunciamiento continuista de Marks & Spencer⁴⁹.

A mi modo de entender, esta es la posición del TJUE y la situación actual de la cuestión en la doctrina comunitaria. El TJUE reafirma el equilibrio entre el ejercicio de las libertades fundamentales y el respeto por el reparto del poder tributario entre los EM. De hecho ya hay tribunales internos que están aplicando esta doctrina, como una continuación de Marks & Spencer⁵⁰.

Otra cosa es que el razonamiento del TJUE sea incomprensible muchas veces y debería haberse pronunciado sobre la existencia de los diferentes aspectos que comprendían el régimen de unidad fiscal holandés, como lo hace la Abogada General Kokott en la Sentencia X Holding. Aspectos como la neutralidad de operaciones intragrupo (servicios, préstamos, leasings) o transacciones de activos entre sociedades del grupo, entre otros aspectos que, sin duda, llegarán al TJUE en futuras cuestiones prejudiciales. En todo caso, y siguiendo las pautas de la Abogada General, parece que la exclusión de muchas de estas ventajas estarían justificadas en el caso de que el TJUE siga su criterio, lo que parece lógico en tanto estemos en un contexto de ausencia de normas armonizadoras.

48 Ver OTTO MARRES en Seminario "From Marks Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union", resumido por Bruno da Silva en el artículo ya citado de Intertax, pág. 262 Y 263) En el caso, con ocasión de la percepción de dividendos, la norma interna holandesa regulaba la Exención íntegra para participaciones domésticas, esto es, deducibilidad de gastos conexos al dividendo exento, frente a exención neta para participaciones extranjeras, esto es, exclusión de la deducibilidad para gastos conexos al dividendo exento; el TJUE declaró incompatible dicha restricción.

49 Entre otros autores, MARTIN JIMÉNEZ es de la opinión de que no parece probable que el TJUE contradiga en X Holding la doctrina Marks & Spencer "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", REDF, 147, julio-septiembre 2010, pág 895; En el mismo sentido, CALDERON CARRERO, "Reflexiones al hilo de la STJUE X Holding BV sobre el régimen de consolidación en el impuesto sobre sociedades, la importación de pérdidas extranjeras y el derecho de la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, núm. 138/2011, pág. 33

50 THIES SANDERS, comenta la Sentencia de 2 de octubre de 2009 del Tribunal Supremo Holandés en sentencia de 2 de octubre de 2009 de acuerdo al "per element approach" ("From Marks Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union", resumido por Bruno da Silva en el artículo ya citado de Intertax, pág. 262)

En consecuencia, ante una diferencia de trato relativa a un aspecto sustantivo de un régimen de consolidación, como por ejemplo las pérdidas finales de las filiales, hay que ir caso por caso para determinar la compatibilidad con el Derecho Comunitario (doctrina per element approach)⁵¹.

Por tanto, habrá situaciones en las que la exclusión de la ventaja fiscal del régimen fiscal esté justificada y otras en las que no lo esté, o no resulte proporcionada al objetivo legítimo que persigue. Si este es el estado de la cuestión, aún queda mucho por hacer en sede del TJUE a la vista de todos los aspectos sustantivos que comprenden los regímenes de consolidación en sus distintas modalidades.

Esta problemática no es baladí en el caso español, dado que nuestra normativa no ofrece un trato paritario en materia de pérdidas finales de las filiales no residentes. En España existe un régimen de consolidación fiscal de aplicación a entidades residentes, que no es extensible a entidades no residentes. La cuestión es si la provisión por depreciación de cartera que parece admitir las pérdidas por depreciación en participaciones de filiales extranjeras, es un mecanismo que equipara el trato de las pérdidas finales de filiales residentes (régimen de consolidación) y de filiales no residentes (provisión por deterioro del valor de la participación). En este sentido, aceptar un cambio jurisprudencial de Marks & Spencer tendría una repercusión clara en el análisis de la compatibilidad de nuestra normativa interna: la diferencia de trato en la aplicación del régimen de consolidación es compatible con el Derecho Comunitario. Sin embargo, y es lo que parece probable, el hecho de que X Holding no esté justificando cualquier diferencia de trato relacionada con el régimen fiscal de consolidación, y que por tanto no constituya un cambio de criterio jurisprudencial del TJUE, sigue planteando el problema de la vulneración de nuestra legislación que prevé la Deducción por depreciación de cartera para pérdidas finales de filiales no residentes y la compensación con beneficios de otras entidades del grupo, para pérdidas finales de filiales residentes⁵².

2.3.3. Evolución de la doctrina comunitaria hacia el respeto por el reparto de poder tributario de los Estados y la necesidad de evitar la evasión fiscal

A la vista de lo expuesto, este apartado tiene por objeto concretar, en materia de fiscalidad de pérdidas transnacionales y gastos conexos a rentas exentas, los pilares básicos que sustentan la doctrina del TJUE y que determina los límites que imponen las libertades fundacionales a los EM en la regulación concreta de la tributación de las pérdidas transnacionales.

En este sentido, la Sentencia Marks & Spencer constituye, a mi entender, el núcleo dogmático en materia de pérdidas. El resto de pronunciamientos no hacen sino concretar y completar la doctrina del TJUE establecida en la mentada sentencia. Estamos ante un pronunciamiento fuertemente criticado por muchos sectores de la doctrina que abogan por una aplicación más extensa de las libertades fundamentales. En todo caso, si en el asunto Marks & Spencer el TJUE se hubiera decantado por declarar la incompatibilidad de la exclusión de la compensación de beneficios y pérdidas intra grupo para las filiales no residentes, hubiera quedado definido por el TJUE en cuanto

51 En este sentido ver el trabajo de WEBER, Dennis, en el que se cuestiona *Permit cross-border fiscal unity regime sometimes – per element approach – claims in retrospect in tax assessment?* ("Refusal of advantages of a cross-border tax consolidation in some situations an unjustified restriction of the freedom of establishment", *Highlights & Insights on European Taxation*, 2010/1). También TOM O'SHEA "The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) -Issues for Member States Opting Out and Third Countries: a critique and some in depth analysis" (mayo 2008), antes citado.

52 Sobre el tema ver SANZ GADEA E., "Impuesto sobre Sociedades y Reforma Contable (III)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2009, CEF nº 317-318, págs. 172 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", *REDF*, 147, julio-septiembre 2010, pág 895

Aceptar un cambio jurisprudencial de Marks & Spencer tendría una repercusión clara en el análisis de la compatibilidad de nuestra normativa interna: la diferencia de trato en la aplicación del régimen de consolidación es compatible con el Derecho Comunitario

a exigencia de Derecho Comunitario⁵³. Ahora sólo cabe esperar que prospere la Propuesta de la Comisión sobre una Base Imponible Común Consolidada⁵⁴, aunque no evitará cuestiones prejudiciales si no se avanza en la armonización del Impuesto a nivel comunitario.

En aras a poner de manifiesto las pautas jurídicas básicas, que determinan la fiscalidad de las pérdidas en el ámbito comunitario a la luz de la Jurisprudencia Comunitaria, podemos concluir dos parámetros jurídicos esenciales:

- En primer lugar, debemos partir de una premisa básica: Cuando de acuerdo a los sistemas tributarios internos las pérdidas son tenidas en cuenta para el cálculo del Impuesto sobre sociedades, éstas deben ser imputadas en algún Estado Miembro.
- En segundo lugar, el problema es determinar qué Estado ha de considerar dichas pérdidas a efectos fiscales:
- La regla general, de acuerdo al principio de territorialidad imbricado en la estructura de los sistemas tributarios es que dichas pérdidas sean consideradas en el Estado Miembro en el que se han producido (Estado de establecimiento)⁵⁵: Marks & Spencer, X Holding, OyAA, Lidl Belgium.

El Estado origen de la inversión, no toma en consideración las actividades realizadas por una sociedad fuera de su territorio, como es una filial en el extranjero. Es el Estado de la Filial el que tiene competencia fiscal para gravar los beneficios y pérdidas de dicha entidad en el Impuesto sobre Sociedades de este Estado. Por tanto, la exclusión de la deducibilidad de la pérdida de filial foránea constituye una restricción a la libertad de establecimiento pero en estos casos resulta justificada por el reparto de poder tributario entre EM, salvo que resulta desproporcionada con el objetivo que persigue.

En consecuencia, el Estado de Residencia de un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, no está obligado por el Derecho Comunitario a tomar en consideración, a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aquellos beneficios y pérdidas relacionados con actividades en el extranjero, cuando, de acuerdo a la configuración de la obligación de contribuir por el Estado origen de la inversión, dichas actividades estén exentas de tributación en este Estado. Así, por regla general resultan compatibles las siguientes diferencias de trato:

53 SANZ GADEA "La compensación de pérdidas de filiales extranjeras: Marks & Spencer", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 18/2006, Estudios Financieros núm. 276, pág. 115.

54 "Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades" (BICIS), Bruselas 16.03.2011 COM (2011) 121 final, 2011/0058 (CNS)

55 TOM O'SHEA, afirma que, de acuerdo a la Sentencia Marks & Spencer, parece que la solución del Tribunal a la cuestión de la deducción de pérdidas entre sociedades de grupo está lejos de ser ideal y pone de manifiesto grandes lagunas de interpretación. Siguiendo el pronunciamiento, afirma que en general las pérdidas transnacionales no serán deducibles por regla general en el Estado origen de la inversión salvo que se hayan agotado todas las posibilidades de deducción en el Estado en el que se han producido, lo que hace muy difícil la posibilidad de la deducción de pérdidas de filiales en el extranjero ("The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) -Issues for Member States Opting Out and Third Countries: a critique and some in depth analysis", mayo 2008).

- › Exclusión del carácter deducible de las Pérdidas de Filiales en el Extranjero, dado que son consideradas en el Estado en el que se han producido en sede de la Base Imponible de la Filial (Marks & Spencer, X Holding).
 - › Exclusión del carácter deducible de las transferencias de beneficios a entidades situadas en otro territorio (OyAA), en tanto que dichos beneficios han de ser gravados en el Estado en el que se han producido.
 - › Exclusión del carácter deducible de las pérdidas de Establecimientos Permanentes en el Extranjero, cuando de acuerdo a la configuración concreta de la obligación de contribuir en el Estado de origen de la inversión, las actividades realizadas en el extranjero por Establecimientos permanentes estén exentas de tributación en el Estado de residencia de la Casa Central (Lidl Belgium).
- La excepción (consideración de las pérdidas en el Estado origen de la inversión), sin embargo, se produce en general en dos circunstancias: por un lado, cuando sea imposible imputar la pérdida en el EM en el que se han producido (Marks & Spencer, Lidl). En estos casos, la diferencia de trato aunque justificada por el reparto de poder tributario entre los EM, resulta desproporcionada de acuerdo al objetivo que persigue, dado que resulta imposible la deducción en el EM en el que se han producido; Por otro lado, cuando se trata de aspectos de la pérdida que únicamente pueden tomarse en consideración en sede del titular de las participaciones (Rewe, Steko, Bosal, Keller).

En consecuencia, el Estado de residencia de un contribuyente del ISO estará obligado a tomar en consideración, a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aquellas pérdidas relacionadas con actividades en el extranjero, cuando, a pesar de que dichas actividades estén exentas de tributación en este Estado, resulte imposible de imputar en el Estado de la Filial o se trate de aspecto íntimamente conexo con la tenencia de la participación.

Así por regla general, resultan incompatibles con el Derecho Comunitario:

- › Exclusión de deducción de Pérdidas finales de Filiales o EPs en el extranjero, que no pueden imputarse a efectos fiscales en el Estado de establecimiento. En estos casos, la prohibición de imputar en la base imponible de las sociedades residentes las pérdidas finales de filiales foráneas se erige en una restricción que, aunque justificada por el reparto de poder tributario entre los EM (no competente fiscal para gravar actividades desarrolladas en otro EM), no resulta proporcionada al objetivo que persigue (Marks & Spencer, Lidl).
- › Exclusión de la deducibilidad de los Gastos conexos a la tenencia de participaciones en sociedades extranjeras. La negativa en estos casos a extender la ventaja fiscal interna a participaciones en el extranjero no resulta justificada por el reparto de poder tributario de los EM, ya que la deducción de un gasto conexo a la participación en sede de la matriz no tiene relación con la tributación del beneficio obtenido por la filial participada. Son pérdidas sufridas por la sociedad titular de las participaciones, aunque sea como consecuencia de las pérdidas de la entidad participada. Se trata de un aspecto sustantivo que únicamente tiene relevancia en la Base Imponible del sujeto titular de las participaciones. En este sentido, por ejemplo, la deducción por depreciación de cartera (Rewe, Steko); Gastos de Financiación (Bosal, Keller). Todo ello sin perjuicio, de que los matices concretos

determinen que la diferencia de trato esté justificada por razones de interés general, como el reparto de poder tributario y la necesidad de evitar la evasión fiscal (Glaxo Wellcome).

- » Exclusión de la deducibilidad de Pérdidas de Establecimientos Permanente en el Extranjero, consistentes en la depreciación por el cambio de divisas. Aunque de acuerdo a la norma interna o bilateral (CDI) la obligación de contribuir excluya de tributación a las actividades desarrolladas por los EP en el extranjero (de forma que el Estado origen de la inversión no sea competente para gravar estas actividades), las pérdidas serán consideradas en el Estado origen de la inversión porque se trata de un aspecto sustantivo que únicamente puede tomarse en consideración a efectos fiscales en este Estado (Deutsche Shell).

En mi modesta opinión, el **TJUE está evolucionando** en sus pronunciamientos hacia el respeto de la materia tributaria de los EM, en un contexto en el que es necesario establecer un **equilibrio entre las libertades fundamentales y el reparto de la potestad tributaria establecida por los EM**.

El ejercicio de las libertades fundacionales en el ámbito comunitario debe ser real pero, ante la ausencia actual de armonización en esta materia, también entra en juego el respeto por la configuración del reparto del poder tributario establecido por los EM. Lo contrario sería dejar en manos de los contribuyentes la opción de trasladar la tributación de beneficios y pérdidas allí donde resulta más ventajoso, provocando incluso situaciones de ausencia de imposición en el ámbito del Impuesto sobre sociedades. Todo ello, aprovechando la aplicación de unas libertades de circulación en un ámbito territorial presidido por una gran heterogeneidad de sistemas tributarios. En este estado de la cuestión, los Estados, a la hora de legislar, se encuentran entre la espada y la pared: por un lado, la inclusión de determinadas ventajas fiscales provoca que los inversores creen entidades en estos territorios, de forma que los imperativos de competitividad exigen el mantenimiento de determinadas ventajas (entre ellos los tipos de gravamen bajos, ya sean nominales o efectivos). Por otro lado, los EM excluyen determinadas ventajas fiscales a la inversión en el extranjero, por motivos presupuestarios y de justicia tributaria⁵⁶.

Lo que resulta evidente en el estado actual de la cuestión es que el TJUE, como legislador en la sombra debe ser consciente de su entidad en la consolidación dogmática del Derecho Tributario Europeo y no dejar tantos flecos hermenéuticos en sus pronunciamientos⁵⁷.

56 En sentido contrario, muchos autores critican la solución del TJUE en el caso X Holding y entienden que debería haber fallado sobre la incompatibilidad del régimen holandés en cuanto a la exclusión de entidades no residentes. Entre ellos MAARTEN F. de WILDE afirma que el TJUE ha olvidado el objetivo del Tratado de un Mercado sin fronteras ("On X holding and the ECJ's ambiguous approach towards the proportionality test", *EC tax review*, vol. 19, nº. 4, 2010, pág. 182). A mi juicio, en un contexto de ausencia de armonización, esto supone ponerse claramente del lado de los intereses de los agentes económicos olvidando la justicia tributaria que debe dirigirse a un gravamen societario justo.

57 En este sentido AXEL CORDEWENER ("Cross-Border Loss Relief and the Effet Utile of EU Law: Are We Losing It?", *EC tax Review*, vol. 20, nº. 2, 2011) se pregunta si estamos perdiendo el principio "effet utile" en materia de pérdidas transfronterizas a la vista de que el TJUE ha pasado el balón a los tribunales y legisladores nacionales, pero parece que éstos no saben cómo continuar el partido. En este sentido, se remite al Procedimiento de incumplimiento abierto al RU y a varios ejemplos de los tribunales alemanes, en los que se ponen de relieve las confusiones a la hora de aplicar la doctrina del TJUE.

3. Aspectos sustantivos y el poder tributario de los estados miembros

De la mano de los postulados del Derecho Comunitario Originario, interpretados por el TJUE en materia de pérdidas transnacionales y de la repercusión en la potestad del poder tributario de los EM, este último apartado del trabajo pretende concretar desde la **óptica sustantiva del Impuesto sobre Sociedades**, las consecuencias sobre las **posibles actuaciones de los EM sobre la fiscalidad directa en esta materia**.

3.1. Aspectos sustantivos en la traslación de pérdidas y beneficios de una entidad a otra del grupo

Una matriz con filiales internas y comunitarias se encuentra en una situación objetivamente comparable. En consecuencia, una diferencia de trato que suponga una desventaja para la situación comunitaria constituye una restricción a la libertad de establecimiento. Sin embargo, las justificaciones por razones de interés general, tales como la necesidad de preservar el reparto de poder tributario y de evitar evasión fiscal, se advierten con mayor facilidad en estos casos, a la vista de la evolución jurisprudencial del TJUE. En efecto, estamos ante aspectos sustantivos relacionados directamente con la actividad económica realizada fuera del territorio y, en particular, aspectos que son tomados en cuenta a efectos fiscales en el Estado de establecimiento (actividades sujetas en el Estado de la filial por obligación personal de contribuir) a diferencia de lo que ocurre, por regla general con los gastos conexos a la titularidad de una participación. Sin embargo, la restricción no resulta justificada siempre. Por ejemplo, cuando resulta imposible la imputación de la pérdida en el Estado de Establecimiento.

En consecuencia, en la generalidad de estos casos (traslado de pérdidas y beneficios entre entidades del grupo), los EM no están obligados a equiparar la situación interna a la comunitaria, porque la diferencia de trato suele estar justificada por el reparto de poder tributario (son aspectos que de acuerdo a la obligación de contribuir están sujetos en el Estado de Establecimiento).

3.1.1. Pérdidas de filiales no residentes

En primer lugar, con carácter general, el Estado de la matriz no está obligado a conceder a las matrices residentes la posibilidad de imputar las pérdidas de filiales no residentes, mientras que la concede en el ámbito interno. Partiendo de esta premisa, en virtud de la cual los EM de la matriz, con independencia de la existencia de un régimen de grupo nacional, pueden decidir libremente sobre la concesión o la negativa a la imputación de pérdidas de sus filiales foráneas, se llega a la siguiente conclusión, desde la óptica del poder tributario de los EM: **Con carácter general los EM son competentes para regular cualquiera de las siguientes situaciones**, si bien todas ellas son compatibles con el Derecho Comunitario:

- Negar siempre la posibilidad de imputación de pérdidas de filiales (ausencia de cualquier régimen de grupo que admita la compensación de pérdidas). No se produce una diferencia de trato ni, por tanto, una restricción de la libertad de establecimiento. La situación comunitaria y la interna no presentan diferencias en la tributación de la deducibilidad de pérdidas.
- Admitir la imputación tanto si la filial es residente como si no lo es (régimen de compensación de pérdidas intragrupo tanto nacionales como transnacionales). Tampoco se produce una diferencia de trato sino, como en el caso anterior, una equiparación de las situaciones nacionales y transnacionales.

- Admitir de forma limitada cuando se trata de filiales nacionales (régimen de compensación exclusivamente nacional). De acuerdo a la doctrina general Marks & Spencer, estaríamos ante una diferencia de trato desfavorable a la matriz con filial no residente restrictiva de la libertad de establecimiento pero justificada por la necesidad de preservar el reparto de materia tributaria entre los EM; Por tanto, compatible con el Derecho Comunitario.
- Admitir la deducción únicamente cuando se trate de filiales no residentes (régimen de compensación exclusivamente transnacional). En este caso, la diferencia de trato no es desfavorable a la matriz con filiales no residentes y por tanto no supone una restricción a la libertad de establecimiento.

3.1.2. Pérdidas “finales” de filiales no residentes

Excepcionalmente, sin embargo, cuando dichas pérdidas, de filiales no residentes, tienen el carácter de “finales”, el Estado origen de la inversión está obligado a extender la deducibilidad de dichas pérdidas a las matrices con filiales no residentes. Partiendo de esta premisa, y siguiendo el planteamiento de la regla general, podemos afirmar que en materia de pérdidas finales sufridas por las filiales no residentes, los EM origen de la inversión no pueden decidir libremente sobre la concesión o denegación de la deducibilidad de dichas pérdidas. En particular, están obligados a conceder la deducción cuando concurren dos circunstancias: que se trate de pérdidas “finales” y que exista un régimen de compensación de pérdidas finales en el ámbito nacional.

En consecuencia, tres situaciones resultarán siempre compatibles con el Derecho Comunitario:

- El EM podrá negar siempre la imputación de pérdidas finales de filiales (ausencia de cualquier régimen de grupo que admita la compensación de pérdidas); En estos casos, aunque se produzca un pérdida “final” en el Estado de Establecimiento y proceda el “test de imposibilidad” la pérdida no se imputará tampoco en el Estado origen de la inversión porque no existe diferencia de trato y, por tanto, tampoco restricción a la libertad de establecimiento⁵⁸.
- El EM podrá admitir la imputación de pérdidas finales tanto si la filial es residente como si no lo es (régimen de compensación de pérdidas intragrupo tanto nacionales como transnacionales);
- Admitir la imputación de pérdidas finales únicamente cuando se trate de filiales no residentes (régimen de compensación exclusivamente transnacional), lógicamente no provoca una diferencia de trato desfavorable a la matriz con filiales no residentes y por tanto no constituye una restricción de la libertad de establecimiento.

Sin embargo, no resultará compatible con el Derecho Comunitario:

- Admitir de forma limitada cuando se trata de filiales nacionales (régimen de compensación exclusivamente nacional). En esta situación, a pesar de tratarse de una diferencia de trato justificada por razones de interés general, la norma iría más allá del objetivo perseguido y sería contrario al Derecho Comunitario.

Ahora bien, la doctrina comunitaria en torno a la cuestión de las “pérdidas finales” sufridas por las filiales no residentes, a las que el TJUE exige una igualdad de trato con las pérdidas finales en el ámbito interno, ha dejado abiertas varias cuestiones:

⁵⁸ En este sentido ver TOM O ‘SHEA, “The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) -Issues for Member States Opting Out and Third Countries: a critique and some in depth analysis”, mayo 2008).

Entre otros autores, BRUNO da SILVA⁵⁹ apunta el problema del ámbito exacto al que se refiere el TJUE cuando habla del “test de imposibilidad” (*no possibilities test*) de imputación en el Estado de la Filial. En particular, señala cuatro interrogantes sobre el qué y el cuándo determina el carácter de “final”, así como el cómo se calcula y el momento en el que deben imputarse:

1. ¿Qué significa “finales”?
2. ¿Cuándo se convierte en “final” una pérdida?
3. ¿Cómo ha de calcularse la pérdida final? ¿ha de recalcularse de acuerdo a las normas del Estado de la Matriz?
4. ¿En qué período impositivo?: ¿en el mismo en que se solicita por la matriz o proporcionalmente en los Períodos impositivos en los que han producido las pérdidas de la filial?

El TJUE está evolucionando en sus pronunciamientos hacia el respeto de la materia tributaria de los EM, en un contexto en el que es necesario establecer un equilibrio entre las libertades fundamentales y el reparto de la potestad tributaria establecida por los EM

Estos interrogantes actualmente ponen de relieve las dificultades de los tribunales internos a la hora de concretar la doctrina sobre pérdidas finales del TJUE⁶⁰.

3.1.3. Transferencias de beneficios a entidades del grupo no residentes. ¿y con pérdidas finales?

Otro aspecto sustantivo son las transferencias financieras intra grupo, tratadas en el caso OyAA. En este caso, como se ha resumido supra, se plantea la cuestión del carácter deducible en la Filial de Finlandia (OyAA) por los beneficios transferidos a su matriz en Reino Unido (AA Ltd), a consecuencia de las pérdidas que ésta padece, como ocurriría en el ámbito interno de acuerdo al régimen de transferencias de grupo de la normativa finesa.

De acuerdo a la doctrina del TJUE, en el ámbito de la potestad tributaria de los Estados, éstos pueden decidir libremente sobre la concesión o no de la ventaja fiscal (carácter deducible del beneficio transferido a la filial) a la Filial residente que transfiere beneficios a la matriz para sanear la situación económica de esta última. Y ello con independencia de la existencia en su normativa de un régimen de grupo nacional. Por tanto, en este aspecto sustantivo de los grupos de sociedades, al igual que en el caso de las pérdidas, el Estado de origen de la inversión, en el que reside la matriz, podrá:

59 Esta es la posición de BRUNO da SILVA defendida en el seno del Seminario celebrado el 28 de abril 2010, y organizado por el Amsterdam Centre Tax Law (ACTL) de la Universidad de Amsterdam, sobre la repercusión de la Sentencia X Holding en el régimen de consolidación de los Países Bajos y del Reino Unido (teniendo en cuenta los casos Marks & Spencer), así como en el futuro de la tributación de los grupos de sociedades transfronterizos. El resumen de los aspectos debatidos en este foro académico se encuentra en la publicación del autor “From Marks Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union”, Intertax, Vol. 39/2011, págs. 257-265). En el mismo sentido, ver las consideraciones de Dennis WEBER.

60 PAUL FARMER (en el Seminario “From Marks Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union”, Intertax, Vol. 39/2011, páginas 260 y 261 pone de relieve los grandes interrogantes a los que se están enfrentando los Tribunales británicos en la aplicación de la doctrina Marks & Spencer.

- Negar siempre el carácter deducible de la transferencia financiera entre entidades del grupo (ausencia de cualquier régimen de transferencia financiera).
- Admitir siempre el carácter deducible de la transferencia financiera entre entidades del grupo es (régimen de transferencia financiera con carácter general);
- Admitir el carácter deducible de las transferencias financieras únicamente en el ámbito interno, como ocurre en el caso OyAA (régimen de compensación exclusivamente nacional), ya que la restricción está justificada por el reparto de potestad tributaria y por la necesidad de evitar la evasión fiscal.
- Admitir el carácter deducible únicamente cuando se trate de transferencias financieras a entidades no residentes (régimen de transferencia financiera exclusivamente en el ámbito transnacional)

Ahora bien, como ha apuntado el autor BRUNO da SILVA⁶¹, en el caso de las transferencias de beneficios a entidades no residentes del grupo, se plantea el problema de si es de aplicación la excepción de la doctrina Marks & Spencer, esto es: en el caso de que la entidad beneficiaria tenga “pérdidas finales”, ¿está obligado el Estado de la entidad ordenante a conceder el carácter deducible de dicha transferencia financiera?

Es claro que, en materia de transferencias financieras a entidades con pérdidas finales, en las situaciones primera, segunda y cuarta anteriores, la regulación sería compatible con el Derecho comunitario (régimen de transferencias eliminado, de aplicación general o exclusivamente para situaciones transnacionales). Sin embargo, el problema se advierte en la tercera situación: negativa a conceder el carácter deducible existente en el ámbito nacional cuando la transferencia financiera se realiza ante las pérdidas finales de la entidad beneficiaria. En este caso ¿estaríamos ante una restricción no compatible con el Tratado cuando la transferencia financiera tenga su causa en las pérdidas “finales” de la entidad beneficiaria? Si es de aplicación la excepción de la doctrina Marks & Spencer, la negativa a conceder a la entidad ordenante la deducibilidad de los beneficios transferidos a una entidad con pérdidas “finales” será una restricción de la libertad de establecimiento no compatible con el Tratado por ir más allá del objetivo legítimo del reparto de potestad tributaria y de evitar la evasión fiscal. Por el contrario, si no es de aplicación el “test de no posibilidad”, dicha negativa constituye una restricción justificada en aplicación de la doctrina general Marks & Spencer en virtud de la cual, la diferencia de trato en el carácter deducible de transferencias financieras está justificada por perseguir un objetivo legítimo de reparto de potestad tributaria. La necesidad de despejar la respuesta sobre esta cuestión dogmática se hace más patente ante la existencia de pronunciamientos de órganos jurisdiccionales internos que, a la hora de interpretar la doctrina Marks & Spencer y su aplicación a las transferencias financieras, están siendo contradictorias⁶².

61 BRUNO DA SILVA, “From Marks Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union”, Intertax, Vol. 39/2011, pág. 258

62 En este sentido, BRUNO da SILVA hace referencia a dos pronunciamientos internos, de Estados con similar régimen de grupo, que parecen contradictorios a la hora de dar respuesta a este problema. Por un lado, el Tribunal Supremo de Finlandia (KHO 2007/3378 -92-, 31 diciembre 2007) ha considerado que el test de no posibilidad en el Estado de la entidad beneficiaria no era de aplicación al caso y, por tanto, en estas situaciones la restricción también estaría justificada en los mismos términos. Por otro lado, el autor señala otro pronunciamiento, del Tribunal Supremo Sueco en 2009 (Gambro AB, 11 marzo 2009), en el que entiende que es de aplicación la excepción de la doctrina Marks & Spencer en los casos en que la Filial beneficiaria tuviera pérdidas finales con ocasión de la liquidación de la sociedad. En este caso, entiende que la restricción no estaría justificada y debe extenderse la deducibilidad de transferencias financieras en estos casos (BRUNO DA SILVA, “From Marks Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation in the European Union”, Intertax, Vol. 39/2011, pág. 258)

3.2. Aspectos sustantivos relacionados con las participaciones en sociedades extranjeras. Especial referencia a la depreciación de cartera.

Un residente con participaciones nacionales y extranjeras se encuentra en una situación comparable. En consecuencia, una diferencia de trato que suponga una desventaja para la situación comunitaria constituye una restricción a las libertades fundacionales. Las justificaciones por razones de interés general, tales como la necesidad de preservar el reparto de poder tributario y de evitar evasión fiscal, son más difíciles de aplicar aunque no imposible. En efecto, estamos ante aspectos sustantivos (gastos conexos a la participación), que de acuerdo a la configuración de la obligación de contribuir de los Estados, normalmente únicamente puede tomarse en consideración en el Estado origen de la inversión, ya que son pérdidas relacionadas con la titularidad de la participación.

En consecuencia, en la generalidad de estos casos los EM han de equiparar la situación interna a la comunitaria, salvo que excepcionalmente la diferencia de trato esté justificada por razones de interés general. En consecuencia, con carácter general:

En relación con la Deducción por depreciación de cartera (Rewer y Steko), los EM podrán de acuerdo con los límites de las libertades fundacionales:

- Prohibir con carácter general la deducción por depreciación tanto para participaciones nacionales como participaciones en sociedades situadas en otros EM. No existe diferencia de trato y los Estados son competentes en materia de fiscalidad directa.
- Admitir con carácter general la deducción por depreciación tanto para participaciones nacionales como participaciones en sociedades situadas en otros EM. Tampoco existe diferencia de trato.
- Admitir la deducción únicamente para las participaciones en sociedades extranjeras. En este caso la diferencia de trato no es desfavorable a la situación comunitaria.

Por el contrario, resultará incompatible con el Derecho Comunitario Originaria cualquier diferencia de trato desfavorable para la situación comunitaria, si bien se trata de un aspecto sustantivo que únicamente puede tomarse en consideración en sede del Estado origen de la inversión, y en consecuencia no está justificada por la necesidad de preservar el reparto de poder tributario:

- Prohibir la deducción por depreciación cuando se trate de participaciones en sociedades situadas en otro EM, mientras que se admite en situaciones nacionales

En el mismo sentido, cabe concluir la situación de los Gastos financieros asociados a la participación (Bosal y Keller).

Excepcionalmente, sin embargo, pueden existir gastos conexos a la participación en los que una diferencia de trato en la situación comunitaria resulte justificada por razones de interés general. Véase por ejemplo, el caso Glaxo Wellcome⁶³, en el que la exclusión de la depreciación de la participación, con ocasión de un reparto de dividendos, cuando la adquisición de la participación se ha realizado a un tenedor no residente, está justificada por

63 Sentencia de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08 (en adelante Glaxo)

Están obligados a conceder la deducción cuando concurren dos circunstancias: que se trate de pérdidas “finales” y que exista un régimen de compensación de pérdidas finales en el ámbito nacional

el reparto de poder tributario de los Estados y por la necesidad de evitar la evasión fiscal.

En este sentido, a la vista del razonamiento jurídico del TJUE sobre la justificación de la evasión fiscal en el caso *Rewe*, podría admitirse una diferencia de trato compatible con el Derecho Comunitario, en materia de deducción por depreciación, cuando específicamente se dirigiera a evitar la evasión fiscal, de forma que excluyera la aplicación de la

ventaja fiscal únicamente en los casos de montajes artificiales dirigidos a la evasión fiscal, y la permitiera en el resto de casos. En concreto, una regulación que excluyera la deducción únicamente en un supuesto cuya finalidad es la evasión fiscal (transferencia de actividades generadoras de pérdidas a otros EM, por parte de las matrices residentes, con el objetivo de reducir su Beneficio imponible en sede de la matriz). Sin embargo, en el ámbito de la libre circulación de capitales no parece que este objetivo específico tenga sentido dado que el accionista, en principio, no tiene ninguna capacidad de decisión sobre la creación de entidades en el extranjero, y sería más difícil la regulación de una diferencia de trato justificada por la necesidad de evitar la evasión fiscal.

A estas conclusiones se llegan siempre que partamos, como ya he afirmado supra, de que la Sentencia *X Holding* no ha supuesto un cambio de criterio jurisprudencia de la Sentencia *Marks & Spencer*, sino que la complementa. Por tanto, respecto del resto de aspectos sustantivos de los regímenes de consolidación fiscal habrá que ir caso por caso para determinar si una diferencia de trato resulta compatible con el Derecho Comunitario. A estos efectos, las pautas dogmáticas de la Jurisprudencia comunitaria alumbran cómo serán los próximos pronunciamientos: serán compatibles, si la diferencia de trato constituye una restricción justificada por el reparto de poder entre los EM. No serán compatibles cuando, a pesar de estar justificada por razones de interés general, se trata de un aspecto sustantivo en el que es de aplicación el test de imposibilidad en el Estado de establecimiento y por tanto la diferencia de trato resultaría desproporcionada al objeto que persigue. Tampoco serán compatibles, cuando la diferencia de trato se produzca en relación con un aspecto sustantivo que únicamente puede tomar en consideración el Estado origen de la inversión, de acuerdo a la configuración concreta de la obligación de contribuir.

4. Conclusiones

En primer lugar, y en mi modesta opinión, del análisis de la doctrina del TJUE sobre la tributación de las pérdidas transnacionales a la luz del TFUE, y de su incidencia en el poder tributario de los EM, se desprenden tres conclusiones generales:

1. La Sentencia *X Holding* tiene un carácter continuista en relación con la doctrina *Marks & Spencer* y, por tanto, no constituye un cambio de criterio respecto de la jurisprudencia precedente del TJUE (principio “per element approach”). En consecuencia, actualmente sigue siendo la doctrina *Marks & Spencer* el paradigma dogmático sobre el que giran el resto de pronunciamientos en la materia. Así, es posible afirmar que, por un lado, a la vista de las cuestiones abiertas en la jurisprudencia comunitaria, el TJUE aún debe dar respuesta a la cuestión de compatibilidad de muchos aspectos sustantivos de los regímenes de consolidación fiscal interno. Por otro lado, el hecho de que *X Holding* no suponga un cambio jurisprudencial acarrea el mantenimiento de los interrogantes sobre la compatibilidad del régimen español que excluye en el régimen de consolidación fiscal las pérdidas finales de filiales en el extranjero.

2. Partiendo de esta premisa básica, la doctrina del TJUE en esta materia, a la hora de fijar los límites al poder tributario de los EM, se caracteriza por dos razonamientos jurídicos básicos en función del aspecto sustantivo objeto de controversia. En concreto, a mi juicio, desde la óptica del Estado origen de la inversión:

Estamos ante aspectos sustantivos (gastos conexos a la participación), que de acuerdo a la configuración de la obligación de contribuir de los Estados, normalmente únicamente puede tomarse en consideración en el Estado origen de la inversión, ya que son pérdidas relacionadas con la titularidad de la participación

- › (Compatibilidad Limitada) Las diferencias de trato desfavorables a situaciones comunitarias, sobre aspectos sustantivos relacionados con las pérdidas sufridas por las filiales en el extranjero, constituyen restricciones a la libertad de establecimiento que:
 - Por regla general, resultan compatibles con el Derecho Comunitario al estar justificadas por el reparto de poder tributario y por la necesidad de evitar la evasión fiscal. Se trata de aspectos sustantivos que son tomados en cuenta por el Estado de Establecimiento en el que se desarrolla la actividad que ha provocado las pérdidas y los beneficios (Marks & Spencer, X Holding, OyAA, Lidl Belgium).
 - Excepcionalmente, no resultan compatibles con el Derecho Comunitario, en aquellos casos en que, no resulten justificados por el reparto de poder tributario o, a pesar de estar justificadas por el reparto de poder tributario entre los EM y por la necesidad de evitar la evasión fiscal, resulta desproporcionada por ir más allá del objetivo legítimo que persigue la diferencia de trato. Este es el caso de las pérdidas “finales” sufridas por filiales extranjeras, cuando resulta totalmente imposible su imputación en el Estado de Establecimiento (Marks & Spencer, Lidl Belgium).
- › (Incompatibilidad limitada) Las diferencias de trato desfavorables a situaciones comunitarias, sobre aspectos sustantivos relacionados con los diferentes gastos conexos a la participación en sociedades extranjeras, constituyen restricciones a la libertad de establecimiento y/o libre circulación de capitales que:
 - Por regla general, resultan incompatibles con el Derecho Comunitario, en tanto no están justificadas por la necesidad de salvaguardar el reparto de poder tributario establecido por los EM y de evitar la evasión fiscal. Se trata de aspectos sustantivos que, de acuerdo a la configuración de los sistemas tributarios, únicamente puede tomar en consideración el Estado origen de la inversión. En consecuencia, no resulta compatible por regla general la exclusión de ventajas fiscales internas para las participaciones en el extranjero, tales como la deducción por depreciación (amortización del valor de la participación) (Rewe, Steko), la deducibilidad de los gastos de financiación de la participación (Bosal, Keller) o la deducibilidad por pérdidas en el cambio de divisa (Deutsche Shell).
 - Excepcionalmente, resultan compatibles con el Derecho Comunitario, de manera que los EM no están obligados a extender la ventaja fiscal a la situación comunitaria, determinadas restricciones

que, a la vista del sistema tributario, están justificadas por el reparto de poder tributario entre EM y por la necesidad de evitar la evasión fiscal, siempre que no vayan más allá del objetivo legítimo que persigue (Glaxo Wellcome).

En todo caso, el contexto de incertidumbre normativa que se pone de relieve con la Jurisprudencia del TJUE, exige que una materia de tanta trascendencia práctica y recaudatoria, como es la tributación de los grupos de sociedades por el Impuesto sobre Sociedades, pueda aclararse en los próximos tiempos y, en este sentido sea el Derecho Comunitario Derivado el que solucione la cuestión y deje al TJUE resolver otras cuestiones que no puedan resolverse por la vía de la armonización positiva. En particular, esperemos que la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades⁶⁴ vea la luz y se produzca un primer gran paso hacia la armonización del Impuesto, por la vía del Derecho Derivado, permitiendo al TJUE hacer su trabajo hermenéutico cuando sea necesario, y que deje de ser el legislador en la sombra del Impuesto sobre Sociedades en el ámbito de la UE. Mientras tanto, seguiremos a la expectativa de lo que diga el TJUE sobre los límites del Tratado al poder tributario en materia de Impuesto sobre Sociedades.

64 (BICCS), Bruselas 16.03.2011 COM (2011) 121 final, 2011/0058 (CNS).

5. Anexo. Tabla resumen

Algunas de las sentencias del TJUE en materia de pérdidas transnacionales

I. Pérdidas de filiales no residentes

Sentencia	Tributo y aspecto sustantivo controvertido	Hechos y diferencia trato interna	Decisión del TJUE
S. 13 diciembre 2005 C-446/03 MARKS & SPENCER plc v David Halsey Reino Unido	I. Sociedades. BI. Régimen de Grupo. Régimen especial de pérdidas (Consolidación Fiscal) Pérdidas de Filiales UE Pérdidas Finales de Filiales UE Carácter deducible en el Estado de la Matriz	Matriz en Reino Unido Marks & Spencer. En 2001, ante el aumento de pérdidas en continente europeo, cede a terceros la Filial francesa y las demás Filiales, entre ellas las de Bélgica y Alemania, cesan por completo su actividad comercial. La Matriz Marks & Spencer en RU solicita la consolidación fiscal de las pérdidas sufridas por sus filiales en Francia, Bélgica y Alemania durante cuatro ejercicios Aplicación del Régimen de Consolidación únicamente a entidades residentes. Exclusión de pérdidas de Filial extranjera, por no producirse en el RU	Restricción de la libertad de establecimiento Justificada por reparto de poder tributario Evitar el riesgo de duplicidad de pérdidas y la evasión fiscal Desproporcionada cuando se trata de pérdidas finales (Test de imposibilidad de imputación en el Estado de la Filial). Acreditación por la matriz Compatibilidad con límites
S. 18 julio 2007 C-231/05 Oy AA. Finlandia	I. Sociedades. BI. Régimen Grupo. Régimen de Transferencias financieras de Grupo Transferencia financiera de Filial a Matriz no Residente Carácter Deducible en la Entidad Ordenante	La Sociedad finesa OyAA realiza una transferencia de beneficios a su matriz AA Ltd en Reino Unido, con el fin de sanear la situación económica de ésta. Régimen de Transferencia Financiera de Grupo. Aplicación cuando ordenante y beneficiaria son residentes. Exclusión del carácter deducible cuando la entidad beneficiaria no es residente	Restricción a la libertad de establecimiento Justificada por la necesidad de preservar el reparto de poder tributario entre EM y prevenir la evasión fiscal Riesgo de duplicidad de pérdidas. No relevante Compatible
S. de 25 febrero 2010 C-337/08 X HOLDING BV v TAATSSCREARIS VAN FINANCIËN Países Bajos	I. Sociedades. BI. Régimen Grupo. Unidad fiscal Pérdidas de Filiales UE Carácter deducible en el Estado de la Matriz	Matriz X Holding residente en Países Bajos con Filial F en Bélgica (participada al 100%) solicita la Unidad Fiscal para poder compensar las pérdidas sufridas por la Filial F belga en su BI Aplicación del Régimen de consolidación fiscal únicamente a entidades residentes. Exclusión de deducción de pérdida de Filial extranjera	Restricción de la Libertad de establecimiento Justificada por la necesidad de preservar el reparto de poder tributario de los EM Compatible

II. Pérdidas en matriz por depreciación de participación en filiales no residentes

Sentencia	Tributo y aspecto sustantivo controvertido	Hechos y diferencia trato interna	Decisión del TJUE
S. 22 de enero 2009 C-377/07 FINANZAMT SPEYER v STEKO Alemania	I. Sociedades. BI Pérdidas de Matriz. Depreciación de participación en Filial No Residente (amortización parcial del valor de la participación) Carácter deducible en el Estado de la Matriz Diferencia de trato de trato en período transitorio limitado en el tiempo, de adaptación de la norma interna a la comunitaria (2001)	Sociedad alemana STEKO titular de participaciones inferiores al 10% en entidades no residentes solicita la deducción por depreciación de sus participaciones (caída en cotización de participaciones en entidades no residentes) Norma interna en 2001 Depreciación de participaciones. Deducible en participaciones nacionales y No deducible en participaciones extranjeras.	Restricción a la Libre circulación de capitales No justificación: Coherencia fiscal Margen de maniobra de EM para regular conforme al dcho comunitario Eficacia de Control fiscal Incompatible
S. 29 marzo 2007 C-347/04 REWE ZENTRALFINANZ v FINANZAMT KÖLN-MITTE Alemania	I. Sociedades. BI Pérdidas de Matriz. Depreciación de Participación en Filial No Residente Carácter deducible en el Estado de la Matriz	La sociedad alemana REWE propietaria en su totalidad de su Filial en Holanda KTH. KTH participa al 100% en TI Holding, una sociedad de cartera que adquiere el 100% de GTF en Reino Unido y el 36% de Travelplan en España. Como consecuencia de la caída en la cotización en bolsa, REWE computó como gasto deducible la amortización parcial del valor de su participación en su Filial KTH en Holanda y el ajuste de valor sobre créditos relativos a las dos Filiales de su subfilial Norma interna 1993 y 1994: Depreciación de participaciones: Deducible para participaciones en entidades residentes u para participaciones en entidades no residentes con carácter limitado.	Restricción a la libertad de establecimiento No justificación: Reparto poder tributario EM Riesgo duplicidad pérdidas Evitar la evasión fiscal Eficacia Controles fiscales Coherencia fiscal Territorialidad Incompatible



Crónica de la RIC 2012

Jornadas de Estudio de la AEDAF en Canarias Meloneras, febrero de 2013

Salvador Miranda Calderín

Economista y Dr. en Historia. Miembro de la AEDAF

Resumen

El Tribunal Supremo ha seguido ratificando en 2012 el criterio restrictivo en la interpretación de la Reserva para inversiones en Canarias, un mermado incentivo fiscal del Régimen Económico y Fiscal de Canarias por la crisis económica, publicándose las primeras sentencias de unificación de doctrina. Mientras que la Audiencia Nacional ha innovado en algunas materias, concretamente en la presentación extemporánea del Impuesto sobre Sociedades con la dotación. Por su parte, el Tribunal Económico Administrativo Regional y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias discrepan de nuevo respecto a la prescripción de este incentivo, cambiando el primero el criterio que mantuvo durante años.

Abstract

In 2012, the Supreme Court has continued supporting its restrictive view on the interpretation of the Reserve for investments in the Canary Islands —a tax incentive provided by the Canary Islands Economic and Tax System diminished by the economic crisis— and its first rulings on the unification of doctrine have just been published. In the meantime, the Audiencia Nacional has innovated in some matters, more specifically on the late submission of the Corporation Tax including transfers to this reserve. Finally, The Economic and Administrative Regional Court and the High Court of Justice of the Canary Islands have again diverging opinions on the prescription of this tax incentive, with the former changing the view it has held for years.

Palabras claves

Reserva para inversiones en Canarias, RIC, incentivos a la inversión, conflictividad de la RIC

Keywords

Reserve for investments in the Canary Islands, RIC, investment incentives, conflicts of the RIC

Sumario

1. Introducción
2. La Audiencia Nacional y la RIC en 2012
 - 2.1. Las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmuebles
 - 2.2. La actividad en terrenos con presuntas actividades extractivas
 - 2.3. La actividad de promoción inmobiliaria
 - 2.4. La actividad de alquileres
 - 2.5. La venta de acciones e ingresos financieros
 - 2.6. Las declaraciones extemporáneas y el momento de la dotación
 - 2.7. Un nuevo frente abierto en la RIC: los préstamos a los socios considerados como reparto de beneficios
 - 2.8. Otras cuestiones
3. El Tribunal Supremo y la RIC en 2012
 - 3.1. La actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles
 - 3.2. Las plusvalías obtenidas en la venta de acciones
 - 3.3. Los requisitos contables
 - 3.4. Otras cuestiones
4. El TEARC cambia su criterio respecto a la prescripción de la RIC y no coincide con el que mantiene el TSJC
5. Conclusiones

1. Introducción

Como explicamos en la Crónica de la RIC del año pasado, las sentencias de 2011 del Tribunal Supremo (TS en adelante) y de la Audiencia Nacional (AN) relacionadas con la dotación de la RIC con resultados extraordinarios ratificaban el criterio administrativo expresado en numerosas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias (en adelante, TEARC y del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que pusieron de manifiesto la necesidad de que las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmuebles se gestase en una actividad económica para que fuera susceptible de la dotación. Cuestión que ha de acreditarse por quien se acoge al beneficio fiscal, bien mediante la afectación de los inmuebles a una actividad económica o con el desarrollo por su parte de una actividad económica de promoción inmobiliaria o compraventa de inmuebles.

Terminaron pues en 2011 las dudas existentes respecto a si cualquier resultado obtenido por una entidad mercantil era susceptible de la dotación, sentando los Tribunales de Justicia el criterio de que solamente los resultados generados en una actividad económica y las plusvalías obtenidas en la transmisión de activos afectos a dicha actividad económica son susceptibles de la dotación RIC.

En 2012, el TS ha ratificado ese criterio en numerosas sentencias, refiriéndose a la RIC como a un poderoso beneficio fiscal al que ha de exigírsele el cumplimiento máximo de los requisitos previstos en la Ley que lo regula, pero haciendo caso omiso, en mi opinión, de que los principales argumentos que se han utilizado por la Administración y por los Tribunales para rechazar las dotaciones RIC no figuraron en el texto legal hasta la publicación del Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, con efectos a partir de 1 de enero de 2007. Por tanto, la totalidad de los recursos que han llegado en casación al TS se referían a dotaciones efectuadas en años anteriores a 2007, en los que el texto legal no limitaba los beneficios susceptibles de la dotación RIC, sino que fue exclusivamente la interpretación que hizo la Administración tributaria —eso sí, ratificada por los Tribunales administrativos y de Justicia— la que configuró la delimitación del beneficio ratificada por el TS.

Sí hemos de ser conscientes que hubo un preaviso del criterio administrativo que iba a imperar en el futuro respecto al beneficio susceptible de la dotación con la publicación del Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la RIC en el mes de diciembre de 2000 (apartado 2.2.4. Rentas excluidas del beneficio fiscal). Por lo que a partir de 2001 había que ser más precavidos a la hora de dotar la RIC con el beneficio generado con las plusvalías obtenidas en la venta de acciones o de inmuebles no afectos a actividades económicas, y muchos empresarios y asesores lo fueron, pero otros no. Aun así, la gran mayoría de los casos que en esta materia han llegado al TS se concretan en dotaciones efectuadas en los últimos años del s. XX, en los que poco o nada se sabía sobre la interpretación que harían al respecto los Tribunales de Justicia.

Otra de las cuestiones importantes que faltaba por definir por el TS era si el cumplimiento de la finalidad de la RIC: invertir y generar puestos de trabajo en Canarias, era determinante a la hora de interpretar alguna materia confusa y conflictiva de la RIC. No lo es, en opinión del Alto Tribunal, y lo ha dicho expresamente en algunas de las sentencias que analizaremos.

También hemos de referirnos en esta Crónica a la unificación de doctrina en materia de los requisitos aplicables a las sociedades mercantiles para que fiscalmente se entienda que realizan una actividad económica en el ámbito del alquiler y compra-venta de inmuebles. El TS ha dicho con claridad en 2012 que los requisitos de local y empleado afectos a dichas actividades son exigibles a cualquier entidad, con independencia de que realicen o no otras actividades económicas. Eso sí, pudiéndose siempre demostrar por otros medios que la realización de

dichas actividades se efectúa en el desarrollo de una actividad empresarial con los medios humanos y de capital necesarios.

Se vuelve así al criterio innovador al que llegó en su día el TEAR de Canarias, de que los requisitos de local y empleado aplicados a la actividad de alquiler y/o compraventa de inmuebles constituían una presunción *iuris tantum*, en el sentido de que podían cumplirse dichos requisitos y en realidad no desarrollarse actividad económica alguna, como probarse el desarrollo de una actividad sin cumplir con los requisitos de local y empleado. Este es el criterio que ha consagrado la AN y el TS con las sentencias de 2011 y 2012.

Pero no solo analizamos en esta Crónica el criterio de la AN y TS en relación con la RIC, sino también veremos qué hay de nuevo en el TEARC y en el TSJC, concretamente en la materia de la prescripción de este incentivo, en la que notamos un cambio de criterio importante y una discrepancia notable entre ambos Tribunales.

Finalmente, para que pueda seguirse la evolución de los recursos a medida que avanzan en las diferentes instancias, este año he optado por poner el nombre de los contribuyentes junto a la fecha de las sentencias.

2. La Audiencia Nacional y la RIC en 2012

Cuarenta sentencias son las que he analizado en 2012 relacionadas con la RIC y cuyo estudio abordamos a continuación en ocho apartados específicos. En algunas de ellas ha existido innovación, cambiando los criterios anteriores, aunque en la mayoría no. Cuando sí ha existido, el análisis que hacemos es más exhaustivo, transcribiendo en algunos casos los textos más representativos; en contra, algunas sentencias publicadas que no aportan nada nuevo no han sido objeto de comentario.

2.1. Las plusvalías obtenidas en la enajenación de inmuebles

Durante 2012 las sentencias de la AN han continuado en la misma línea que en 2011 respecto a la actividad de promoción inmobiliaria y/o compraventa de inmuebles, negando en la mayoría de ellas que haya existido una actividad económica y por tanto que las plusvalías generadas sean susceptibles de la dotación.

Así ha ocurrido con la **sentencia de 19 de enero de 2012 (BTL Lanzarote)**, en la que no admite que exista actividad económica de compraventa de inmuebles o de promoción inmobiliaria en la venta de dos locales alquilados (sin cumplir los requisitos para tal actividad) y los derechos de vuelo de un solar en Playa Blanca; con la **sentencia de 16 de febrero de 2012 (Golf Leisure)**, que no estima que exista actividad económica (la actividad principal de la sociedad era la venta de agua desalinizada) en la venta con plusvalía de una parcela en Jandía recién calificada como urbana y que fue adquirida por el socio y administrador y aportada a través de otra sociedad; con la **sentencia de 17 de mayo de 2012 (Seaside Hotels)**, en la que se vende una parcela hotelera con proyecto y licencia de obra, pero sin haber comenzado la construcción, estimando que no es suficiente con las expectativas, por mucho que insista la empresa en que iba a construir un hotel, sino que hay que desarrollar la actividad; **con la sentencia de 21 de junio de 2012 (Inverdix)**, en la que se analiza la venta de una parcela hotelera que figuraba en la contabilidad como existencias y en la que se intenta probar sin éxito que se habían realizado trabajos previos de desmonte; con la **sentencia de 28 de junio de 2012 (Amogio)**, en la que se venden un terreno y un inmueble por parte de una sociedad agrícola, pero sin estar afectos a dicha actividad ni a la de promoción inmobiliaria; y con la **sentencia de 18 de octubre de 2012 (Tahodio)**, que no admite como susceptible de la dotación el beneficio

obtenido en la venta de dos fincas agrícolas por parte de una sociedad promotora porque no se ha probado ni que los terrenos fuesen otra cosa que rústicos ni que se hubiese comenzado la actividad de promoción.

2.2. La actividad en terrenos con presuntas actividades extractivas

Relacionado también con terrenos, pero con el añadido de una posible actividad industrial de extracción se abordan con el mismo resultado desestimatorio dos cuestiones más: en la **sentencia de 23 de febrero de 2012 (Canteras de Cabo Verde)** se analiza la venta del derecho de extracción de la cantera de la montaña de Tindaya, que califica la AN como una operación atípica, que no queda amparada en la actividad extractiva, sino más bien en el arrendamiento de negocio o en la cesión de usufructo, por lo que no puede dotarse la RIC con los beneficios obtenidos; y en la **sentencia de 21 de junio de 2012 (Hormigones insulares)**, en la que se intenta probar sin éxito que en la parcela enajenada se realizaban labores de extracción de áridos y almacenaje de maquinaria, por lo que el beneficio obtenido no es susceptible de la dotación. En esta sentencia es interesante ver las pruebas que se aportan y cómo se destruyen.

También en la **sentencia de 17 de mayo de 2012 (Planiurba)**, en la que se aborda un tema de sociedades que se fusionan, en que la absorbente vende unas parcelas que dice que urbanizaron las sociedades fusionadas, no se admite que existiera promoción inmobiliaria, ya que las obras de urbanización se habían efectuado antes de la compra de las parcelas por las entidades absorbidas.

2.3. La actividad de promoción inmobiliaria

Sin embargo, en el análisis efectuado en las sentencias publicadas hasta el 31 de diciembre de 2012 sí se constata que en algunos casos la AN ha admitido la realización de una actividad de promoción inmobiliaria con los terrenos enajenados. Concretamente en las sentencias de 19 de abril y 14 de junio de 2012, que comentaremos con mayor extensión que las sentencias anteriores.

En la **sentencia de 19 de abril de 2012 (Samelpa)**, en la que una entidad había vendido parcelas que la Administración tributaria no reconoció como afectas a la actividad de promoción, sí lo hace la AN porque la entidad había probado que en el pasado realizó dicha actividad y se había comprometido verbalmente a terminar la urbanización, estando además dada de alta en la actividad de promoción inmobiliaria.

El fundamento quinto es el que señala los dos aspectos que más nos interesan destacar:

- a. que lo importante es determinar si los beneficios proceden del desarrollo de una actividad económica, y
- b. que las actuaciones desarrolladas en el pasado tienen mucho que ver en la calificación de la actividad como económica:

... a) No está aquí en juego la circunstancia, abstractamente considerada, de si la recurrente era o no promotora de la urbanización de terrenos, sino si los beneficios con que se efectuó la dotación a la RIC procedían de una actividad empresarial o eran extraordinarios. A tal efecto, cabe destacar que la resolución del TEAC se limita a negar apodícticamente que sobre las parcelas se ejerciera actividad alguna dirigida a su transformación física y jurídica, pero no identifica el carácter con que se vendieron ni las razones por las que el beneficio se reputa extraordinario y, por ende, inepto para la dotación a la RIC.

Sentando los Tribunales de Justicia el criterio de que solamente los resultados generados en una actividad económica y las plusvalías obtenidas en la transmisión de activos afectos a dicha actividad económica son susceptibles de la dotación RIC

No debe olvidarse que el procedimiento inspector era de carácter parcial, limitado a verificar la correcta dotación a la Reserva para Inversiones, limitación que no sólo afecta a los medios de comprobación sino también al objeto mismo sobre el que ésta se proyecta. Esto es pertinente para determinar que no hay razón jurídica alguna para que la Administración pueda segregar conceptualmente la venta de los terrenos efectuada, respecto al conjunto de la gestión anterior y posterior referida no sólo a ellos, sino a la

totalidad de los integrados en el Plan Parcial Costa Papagayo, dándoles un tratamiento distinto. Esto es, la liquidación y la posterior resolución del TEAC parecen sugerir que la venta se efectuó en ejercicio de una actividad distinta a la de promoción, esto es, de mera gestión patrimonial -única alternativa posible a la sostenida por la actora, a menos que se hubiera razonado mínimamente de qué naturaleza eran los beneficios y porqué eran inadecuados para la dotación a la RIC- pero no niegan que SALMEPA se dedicaba efectivamente a la actividad urbanizadora pues, de hacerlo, ni sería idónea la comprobación parcial ni la entidad podría haber tributado válidamente por el régimen general, algo que no sólo no consta en autos sino que no podía determinarse válidamente en el seno de una comprobación de estas características.

En el fundamento quinto de la **sentencia de 14 de junio de 2012 (El Cardonal)**, se señala nuevamente la importancia de las actuaciones realizadas en el pasado para configurar la actividad de promoción inmobiliaria, ya que la realización de dicha actividad había quedado probada en sentencia de 7 de diciembre de 2009:

La conclusión alcanzada por la Sección Séptima de esta Sala en la Sentencia de 7 de diciembre de 2009 -rec. núm. 384/2007 - parcialmente transcrita, en la que se colige que la entidad hoy recurrente realiza la actividad económica de promoción inmobiliaria, por lo que los beneficios obtenidos en la venta de los solares urbanizables, entre ellos el ahora enjuiciado, son aptos para la dotación de la reserva para inversiones en Canarias, comporta que deba ser estimado el recurso en este punto y, en su consecuencia, declarar la idoneidad para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias de los beneficios obtenidos por la venta de un solar urbanizable efectuada en contrato privado de fecha 9 de abril de 2002, elevado a público el día 22 de enero de 2004, por cuya operación el obligado tributario percibió la suma de 9.099,70 euros en el momento de la firma del contrato, al proceder dichos ingresos del ejercicio de la actividad económica de promoción inmobiliaria.

2.4. La actividad de alquileres

Lo mismo que ha ocurrido con las plusvalías obtenidas en la venta de terrenos en 2011 y 2012 ha sucedido también respecto a la actividad de alquileres. Con carácter casi general, la AN ha desestimado en 2012 las demandas que intentaban probar que dicha actividad tenía la consideración de económica. Analizamos brevemente las sentencias publicadas que han desestimado dicha pretensión para luego hacerlo con más detenimiento en aquellas que sí han estimado que se realiza una actividad económica con los alquileres.

En la **sentencia de 19 de enero de 2012 (BTL Lanzarote)** se dice que la entidad carece de la estructura mínima para ejercer una actividad económica con los alquileres y que fue en 2002 cuando contrató un peón albañil, sin contar con un local para dicha actividad; en la **sentencia de 29 de marzo de 2012 (Reyphar)** la entidad alega que hay una cesión de industria, no una actividad de alquileres, por lo que no necesita cumplir con los requisitos de

local y empleado, pero no lo estima así la AN, que añade que tanto en un caso como en otro ha de acreditarse una actividad económica; en la **sentencia de 10 de abril de 2012 (Yaryan)** no se cuenta con local y empleado, sino que es el propio administrador de la entidad que vende aguas el que gestiona los alquileres, por lo que la AN dice que no se ha probado la realización de una actividad económica. Lo mismo ocurre en la **sentencia de 26 de abril de 2012 (Urbanización Montaña Alta)**, en la que una sociedad promotora materializa la RIC en viviendas para alquilar, pero sin una organización, ni local ni personal; en la **sentencia de 17 de mayo de 2012 (Construcciones Realejos)**, en que la sociedad constructora alquila un local a Mercadona, pero no catorce apartamentos más en los que había materializado la RIC, pero sin contar con una persona y local exclusivamente afectos a los alquileres. La entidad alega que tiene cuarenta empleados y que son los administrativos los que controlan los alquileres, pero la AN le dice que no ha probado con anuncios una verdadera gestión de los mismos, limitándose al alquiler de Mercadona; y en la **sentencia de 25 de octubre de 2012 (José Macías Álvarez)**, que no admite la materialización en un local para alquilar, ya que no había carga de trabajo suficiente para ese local.

En la **sentencia de 3 de mayo de 2012 (Inversora Ibañez)** se trata también la cuestión de los alquileres, pero relacionados con la dotación, no con la materialización. Es una sociedad que obtiene ingresos por arrendamiento de inmuebles que explota otra entidad, diciendo la AN que no son susceptibles de la dotación porque no se realiza actividad alguna al haberse cedido la explotación a un tercero.

Sin embargo, sí encontramos un argumento favorable al contribuyente en la **sentencia de 22 de noviembre de 2012 (Montebaldo)**, que admite que se realiza una actividad económica con los alquileres a pesar de que solo se tuviese un empleado a media jornada, ya que se ha demostrado la realización de una actividad económica, matizando la presunción *iuris tantum* que se establece con los requisitos del art. 27 de la LIRPF y afirmando que el número de inmuebles alquilados no tiene que ver con la realización o no de una actividad económica con los alquileres.

En este aspecto había insistido en Crónicas anteriores: que el factor importante en esta materia es probar que se realiza una actividad económica con los alquileres o con la compraventa de inmuebles, siendo el resto de requisitos, como los de personal, local y número de inmuebles alquilados, subsidiarios. La afirmación de la AN al respecto es tajante:

La Sala no comparte el criterio del Acuerdo de liquidación y del TEAC en este particular, pues lo determinante a los efectos de poder gozar de los beneficios fiscales contenidos en el art. 27, es que la entidad ejerza realmente una actividad empresarial, lo que, a juicio de la Sala, resulta suficientemente acreditado en el presente supuesto, pues con independencia de que el único empleado sea a tiempo parcial, y que la principal actividad de la entidad sea la promoción inmobiliaria, ello no obsta a que también desarrolle una actividad de arrendamiento, lo que parece obvio, atendiendo al volumen de ingresos obtenidos por la citada actividad en el periodo regularizado y que, según se expresa en el Acuerdo de liquidación asciende a 778.113,92 €, incluyendo los arrendamientos de locales y de apartamentos, cifra que aunque es sustancialmente inferior a la procedente de la actividad de promoción inmobiliaria (9.645.000 €), no por ello debe ser rechazada, cuando en efecto la parte ha acreditado que el número de inmuebles en arrendamiento es de 24 unidades en la parcela 98 y de 136 unidades en la parcela 97.

No se debe olvidar que aún tratándose de disfrute de un beneficio fiscal, para lo que ha de estarse a una interpretación restrictiva, los objetivos de la ley, según se indica en su Exposición de Motivos, es la creación de “un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior”, por lo que, acreditada la existencia

de actividad empresarial, por mínima que ésta sea, no cabe rechazar el disfrute del beneficio. La Inspección simplemente “presume” la inexistencia de actividad por “ausencia de estructura empresarial”; y frente a esta afirmación, se alza la prueba desplegada por el sujeto pasivo del tributo, de la que se desprende indubitadamente el efectivo y continuado ejercicio del arrendamiento de los inmuebles y el destino de los beneficios mediante la inversión controvertida, al desarrollo de tal actividad.

Cabría señalar, además, que las resoluciones impugnadas no cuestionan la existencia de la actividad de arrendamiento, ni descartan la efectiva percepción por la sociedad de las rentas consignadas en la contabilidad de la empresa como procedentes de tales actividades, sino que fundamentan el rechazo a la aptitud para dotación a la RIC en el escaso volumen de rentas y número de inmuebles arrendados.

Como hemos señalado en ocasiones anteriores, no es de recibo establecer apriorísticamente un límite de inmuebles que deben ser arrendados para el reconocimiento de la condición de empresario del sector, ni una cuantía de ingresos más o menos alta, pues eso sería tanto como primar -sin cobertura legal alguna las entidades con capacidad suficiente para efectuar grandes inversiones, frente a aquellas que –más modestamente- contribuyen también a dinamizar la economía mediante el ejercicio de la actividad de que se trata.

En atención a lo expuesto, la consecuencia que se extrae, no puede ser otra que la admisión, como dotación a la RIC de los ingresos provenientes de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

2.5. La venta de acciones e ingresos financieros

Analizamos conjuntamente las sentencias que examinan la susceptibilidad de la dotación de las plusvalías obtenidas en la venta de acciones y en los ingresos provenientes de ingresos financieros, ya que el argumento que se esgrime es el mismo: solo son susceptibles de la dotación los rendimientos obtenidos en la realización de actividades económicas, pero no en la venta o en los rendimientos de activos financieros, que entiende la AN en 2012, como en los años precedentes, que no están afectos a una actividad económica.

En relación con la venta de acciones, la **sentencia de 2 de febrero de 2012 (Lopesan Turistik)** niega la dotación con la plusvalía obtenida en la venta de acciones, aunque la sociedad vendedora haya desarrollado “directamente” la gestión de su cartera de valores, compuesta por acciones en sociedades que realizan una actividad de explotación turística en Canarias y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades descritas; e “Indirectamente”, haya ejercido actividad mediante la participación en el capital social de otras empresas, obteniendo un resultado positivo derivado de ventas de acciones de diversas empresas del Grupo, entre ellas, la que supuso la entrada en el accionariado de un importante tour operador:

Las distintas actuaciones en las que el interesado manifiesta que interviene, gestión de la cartera de valores, ampliación de capital de Canarias Congress Boureau Maspalomas-Gran Canaria S.A. y solicitud de licencia de construcción sobre el terreno que integra su activo, en ningún caso acreditan el ejercicio de una actividad empresarial propia, por cuanto que, como se ha justificado, carece de una estructura independiente de medios materiales y humanos que puedan acreditar el ejercicio por sí misma de la ordenación de factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o prestación de servicios al mercado.

Lo mismo ocurre con otro importante grupo empresarial en la **sentencia de 16 de febrero de 2012 (Hoteles Maspalomas Dunas)**, en que la plusvalía obtenida en la venta de las acciones de la entidad Don Gregory Dunas,

aunque esa entidad explotase un hotel, no es susceptible de la dotación porque ello no significa que la entidad propietaria de las acciones realizase una actividad económica con las mismas.

Más numerosas son las sentencias que excluyen de la dotación RIC los ingresos financieros, teniendo casi todas el nexo común de que los ingresos no provienen de los intereses de la colocación de excedentes de tesorería a corto plazo (únicos admisibles): **sentencias de 26 de enero, 2 y 16 de febrero, 9 de abril, 10 y 17 de mayo y 21 de junio de 2012**. La excepción, importante, que vamos a comentar con más detenimiento es la **sentencia**

de 5 de diciembre de 2012 (Loro Park), en la que la AN estima la demanda y admite que los ingresos financieros obtenidos por inversiones financieras que se van renovando durante varios años son aptos para la dotación, ya que obedecen a puntas de tesorería obtenidas en la actividad principal, que se invierten provisionalmente en activos financieros y que se destinan finalmente a financiar las inversiones necesarias para la actividad. Las empresas no tienen por qué invertir sus excedentes en cuentas corrientes, sino que es lícito que obtengan la mayor remuneración que puedan en activos financieros que va renovando sucesivamente:

La sentencia de 18 de octubre de 2012 (Tahodio), que no admite como susceptible de la dotación el beneficio obtenido en la venta de dos fincas agrícolas por parte de una sociedad promotora porque no se ha probado ni que los terrenos fuesen otra cosa que rústicos ni que se hubiese comenzado la actividad de promoción

La Sala, sin embargo no puede compartir dicho criterio. Es cierto que al tratarse de un beneficio fiscal, ha de hacerse una interpretación restrictiva de la norma, pero ello no puede llevar, como en el caso presente, y con fundamento a unas razones meramente formales y a través de unos complicados cálculos matemáticos, a impedir el disfrute de un beneficio, por otro lado perfectamente lícito, a una empresa que ha acreditado que todos los ingresos que destina a la dotación provienen de sus rendimientos empresariales, y que todos ellos se han destinado a la mejora y ampliación de sus instalaciones.

Este importante dato, también aparece reconocido por la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2007, en la que literalmente se recoge que “la Inspección determina que el incremento de tales activos financieros se debe a beneficios de explotación del ejercicio, beneficios que siendo propios de la actividad, han podido venir acompañados de un exceso o puntas de tesorería, o a recursos derivados de la recuperación de créditos concedidos”.

Por ello, considera la Sala que no se le puede obligar a una empresa que, en principio, siguiendo su propia política económica, opta por no repartir beneficios y destinar sus rendimientos a la mejora de sus instalaciones, y así se encuentra acreditado en el expediente, a tener que colocar todos los ingresos que percibe al contado, ya que el flujo de caja es elevado, en cuentas corrientes obteniendo una rentabilidad mínima, pudiendo obtener una mejor rentabilidad mediante la colocación a corto plazo de dicho excedente, cuando, como es el caso enjuiciado, la actora acredita que todos los rendimientos obtenidos se han destinado a inversiones futuras, que, a juicio de la Sala, es el factor determinante a la hora de admitir la procedencia y la aptitud de los mismos para la dotación a la RIC.

Ese parece ser, de otro lado, el criterio sostenido por el propio TEAC en sus resoluciones, y el que se contiene en el Informe de la Comisión de la Reserva para Inversiones en Canarias cuando declara que “todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades profesionales,

deben beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, que según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras”.

En este sentido, entiende la Sala que no se puede obligar a una entidad, por el hecho de tener fuertes sumas de tesorería, a colocarlas en el sistema bancario de la forma menos rentable, porque es tanto como exigir a sus administradores una conducta perjudicial para los intereses de la empresa y en consecuencia antieconómica, cuando resulta que todos los rendimientos obtenidos de la colocación de la tesorería, han sido destinados a sus propias inversiones, siendo justamente ésta la finalidad y el objetivo de la RIC.

2.6. Las declaraciones extemporáneas y el momento de la dotación

Como en esta temática considero que hay innovación por parte de la AN, señalo no solo el nombre de la entidad afectada sino también la Sección y el ponente.

En la **sentencia de 13 de febrero de 2012 (Sección 2, ponente Navarro Sanchis, sociedad Vinamar)** se rechaza la dotación porque la empresa no ha acreditado el momento en que dotó la RIC con anterioridad a la presentación del Impuesto sobre Sociedades ni explica por qué se generó un nuevo resultado y una nueva dotación. En síntesis, la sociedad presentó una primera declaración en plazo y otra complementaria fuera de plazo con un mayor rendimiento y una mayor dotación, pero no prueba en qué fecha se tomó el acuerdo. El motivo del rechazo de la dotación es el que conocemos de anteriores sentencias: no acreditarse que la decisión de dotar la RIC se tomara antes de la presentación extemporánea.

Sin embargo, hay dos sentencias posteriores que entiendo que cambian el criterio respecto a la posibilidad de dotar la RIC con una declaración extemporánea del Impuesto sobre Sociedades, concurriendo además la presentación tardía de las cuentas anuales en el Registro e incluso la legitimación de firmas ante el notario después de la presentación del IS. La AN dice que la presentación fuera de plazo de todos los documentos no tiene por qué suponer la pérdida del beneficio fiscal, ya que no es proporcional a las faltas cometidas, máxime cuando presentó con posterioridad toda la documentación y ésta ha servido para que la Inspección compruebe con qué beneficios se dotó la RIC.

Por tanto hay innovación en estas dos sentencias, ya que con anterioridad se exigía demostrar que la decisión empresarial de dotar la RIC se tomó antes de la presentación del IS.

Las sentencias son las de **3 de mayo (Sección 2, ponente Cudero Blas, entidad Rasur) y 29 de noviembre de 2012 (Sección 2, ponente Navarro Sanchis, entidad Beleyma)**:

Como el propio TEAC reconoce en su resolución (v. fundamento de derecho quinto), la presentación de la declaración-liquidación del impuesto fuera de plazo no puede suponer, por sí misma, la pérdida del derecho al beneficio ni puede privar a la RIC de su virtualidad, pues - prima facie - los requisitos establecidos en el precepto pueden acreditarse por cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho. A ello cabría añadir, a juicio de la Sala, que tampoco la circunstancia de que la legitimación notarial de la firma de los administradores que figuran en las cuentas anuales se haya producido con posterioridad a la presentación de aquella declaración (en el caso, veintiocho días después) puede constituir obstáculo insalvable para disfrutar del beneficio cuando -como sucede en el supuesto analizado- la Inspección cuenta con todos los datos necesarios para determinar la aptitud (o no) de las cantidades destinadas por el contribuyente para la dotación la reserva.

Dicho de otra forma, el incumplimiento de aquel requisito formal solo puede acarrear la pérdida del beneficio si del mismo resulta materialmente afectado el derecho a su aplicación o si, precisamente como consecuencia de tal omisión, la Inspección no puede ejercer sus funciones de comprobación para constatar si el beneficio tenido en cuenta es o no apto para dotar la reserva en los términos previstos en el parcialmente transcrito artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Desde este punto de vista, resulta relevante que la Administración (Inspección, TEAR de Canarias y TEAC) no haya opuesto tacha u objeción alguna a la procedencia material de la dotación efectuada por el sujeto pasivo en el ejercicio 2003, ni que tampoco haya razonado en qué medida la tardía legitimación de las firmas de los administradores le ha impedido comprobar la procedencia o improcedencia de la reducción aplicada por la actora, a lo que debe añadirse que no puede afirmarse que las repetidas exigencias formales hayan sido absolutamente omitidas por el obligado tributario, sino que -exclusivamente- han sido cumplidas de manera tardía.

*Resulta, por lo demás, incontrovertido que la contribuyente adoptó los acuerdos correspondientes para efectuar la dotación, que nada se opone a la aptitud de los beneficios para acogerse al incentivo fiscal ni al mantenimiento e indisponibilidad de las dotaciones efectuadas, que incorporó tal dotación a su declaración (tardía) del impuesto y que se legalizaron (también tardíamente) las firmas de los administradores que certificaron la distribución de resultados, **circunstancias (todas ellas) que permitieron a la Inspección comprobar si las exigencias materiales derivadas de la legislación aplicable se cumplían o no en el caso.***

*Por último, no resulta ocioso recordar que el artículo 3.2 de la vigente Ley General Tributaria dispone que la aplicación del sistema tributario “se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”. **No parece que resulte conforme con tales principios (sobre todo con el de proporcionalidad) declarar la pérdida de un beneficio fiscal por el tardío cumplimiento de un requisito formal cuando, como se ha constatado, la sociedad cumplía materialmente con las exigencias que, para ser acreedor del beneficio, establece la normativa aplicable y cuando la Administración Tributaria cuenta con los datos suficientes como para ejercer sobre el cumplimiento de tales exigencias las funciones de inspección y control que le son propias.***

2.7. Un nuevo frente abierto en la RIC: los préstamos a los socios considerados como reparto de beneficios

Después de casi diecinueve años en la aplicación de la RIC podríamos decir, un tanto jocosamente, que la esencia de este incentivo fiscal no ha sido el fomento de la inversión y la capitalización de las empresas, sino ¡la permanente generación de conflictividad tributaria! Muchos son los ejemplos que siempre he puesto al respecto, pero hoy se incrementan con uno nuevo: la consideración de los préstamos a los socios, en determinadas circunstancias, como verdaderos repartos de beneficios y por tanto como sustraendo de los beneficios a la hora de calcular la dotación.

Dos son los casos que han llegado a la AN en 2012 y en los dos concluye que efectivamente los préstamos han de considerarse como repartos de beneficios, ya que no ha existido intención de devolución.

El primero caso lo encontramos en la **sentencia de 26 de abril de 2012 (Vecindario Cristal Modas)**, en la que una sociedad de venta al por menor traspasa diariamente y durante dos años parte del cobro de sus ventas en efectivo a la sociedad matriz, sin que le exija la devolución del saldo ni exista contrapartida. La AN considera que se trata de un reparto de beneficios encubierto y por tanto en ese año no se podía dotar la RIC.

El segundo caso es la **sentencia de 3 de mayo de 2012 (Construcciones Corpe)**, en que la constructora en el mismo año que dota la RIC concedió cinco préstamos a los socios, sin que se hayan devuelto en el momento de la inspección. La AN considera también que se trata de un reparto de beneficios y por tanto no pudo dotarse la RIC en ese año.

2.8. Otras cuestiones

Por intentar acotar en esta Crónica solo las sentencias más importantes relacionadas con la RIC, englobo en este último apartado varios asuntos diferentes:

En la **sentencia de 18 de octubre de 2012 (Tahodio)** no se admite que el beneficio obtenido por la condonación de deudas de empresas vinculadas sea susceptible de la RIC, porque no constituyen rendimientos de un establecimiento mercantil ni significan un aumento del rendimiento, sino una disminución del pasivo que nada tiene que ver con la explotación del negocio.

En la **sentencia de 15 de noviembre de 2012 (Promotora de Negocios)** no se admite que un bien afecto a la materialización de la RIC que está siendo explotado dentro de los cinco años obligatorios de mantenimiento se ceda en arrendamiento. El punto importante a destacar es que no se trata que la actividad de arrendamiento no haya sido calificada como actividad económica, sino que el criterio que parece mantener el Tribunal es sencillamente que hay que mantener la explotación cinco años, sin permitir por tanto el arrendamiento de las instalaciones.

Afirmación esta última difícil de entender, ya que no se cuestionó si la actividad de alquileres se ejercía como actividad económica o no.

3. EL Tribunal Supremo y la RIC en 2012

Veinticinco son las sentencias del TS relacionadas con la RIC que analizamos en esta Crónica. En la mayoría de ellas se repite el criterio de 2011, aunque en otras se abordan temas nuevos que merecen un comentario más extenso. La mayor parte de ellas se refieren a la actividad de alquileres, a la venta de acciones y a los requisitos contables de la dotación, aunque también se analizan otras cuestiones, entre las que destacamos una sorprendente sobre el plazo de materialización en personas físicas. Al igual que ocurrió en 2011, la gran mayoría de las sentencias desestiman las pretensiones del contribuyente.

3.1. La actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles

El TS ha matizado en 2012 aspectos importantes en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, que también entendemos extrapolables a la actividad de compraventa de inmuebles, de los que queremos destacar la necesidad de acreditar el cumplimiento de los requisitos de local y empleado afectos a la actividad, siempre que no pueda acreditarse de otra forma la realización de una actividad económica con los alquileres o la compraventa de inmuebles.

Este criterio —ratificando el criterio innovador que en su día señaló el TEAR de Canarias— puede analizarse en las sentencias de 22, 29 de mayo y 5 de julio de 2012.

En el fundamento segundo de Derecho de la **sentencia de 22 de mayo de 2012 (Chumillas)** se dice:

Partiendo de este dato, no hay duda sobre la aplicación al caso del mencionado precepto, ya que el arrendamiento de inmuebles para que tenga la consideración de actividad económica beneficiaria de la RIC, debe poseer los elementos objetivos y subjetivos a que el mismo se refiere, pues sin ellos a lo más que podría llegarse es a la conceptualización de actividad privada o familiar, pero no de actividad económica.

El factor importante en esta materia es probar que se realiza una actividad económica con los alquileres o con la compraventa de inmuebles, siendo el resto de requisitos, como los de personal, local y número de inmuebles alquilados, subsidiarios

(...) De la redacción del precepto se desprende sin lugar a dudas que los beneficios han de proceder de actividades económicas asentadas en establecimientos situados en las islas, entendiéndose por tales, un conjunto organizado de elementos personales y patrimoniales, usados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica para la puesta en el mercado de un bien o servicio.

Desde esta perspectiva, no resulta ilógico exigir, para el goce del beneficio, que tratándose de actividades de arrendamientos de inmuebles, se cumplan los requisitos que establece el artículo 25.2 a) y b) de la LIRPF, de posesión de local y personal laboral (al menos una persona), pues si no fuera así, lo realizado no sería una actividad económica, sino de una actividad privada o familiar...

(...) Entender lo contrario generaría una desigualdad entre los sujetos pasivos del IRPF o de las sociedades de mera tenencia de bienes a las que se exige el doble requisito de personal laboral y local para considerar que desarrolla una actividad económica de arrendamiento de muebles (art. 25.2), y los restantes sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que sin necesidad de su cumplimiento podría dotar al RIC.

En el fundamento de Derecho segundo de la **sentencia de 29 de mayo de 2012 (Laurami Canarias)** y mismo ponente anterior, Óscar González González) al recurso de unificación de doctrina en materia de arrendamiento de inmuebles y la dotación de la RIC se plantea si los requisitos de local y empleado son aplicables solo a las sociedades de mera tenencia de bienes o a todas las sociedades, con independencia de que realicen o no una actividad económica distinta a la del arrendamiento. La conclusión a la que llega el TS es que se aplica con carácter general a todas las entidades mercantiles:

De la redacción del precepto se desprende sin lugar a dudas que los beneficios han de proceder de actividades económicas asentadas en establecimientos situados en las islas, entendiéndose por tales, un conjunto organizado de elementos personales y patrimoniales, usados para la realización, con cierta autonomía de gestión, de una explotación económica para la puesta en el mercado de un bien o servicio.

Desde esta perspectiva, no resulta ilógico exigir, para el goce del beneficio, que tratándose de actividades de arrendamientos de inmuebles, se cumplan los requisitos que establece el artículo 25.2 a) y b) de la LIRPF, de posesión de local y personal laboral (al menos una persona), pues si no fuera así, lo realizado no sería una actividad económica, sino de una actividad privada o familiar.

En el fundamento de Derecho cuarto de la **sentencia de 5 de julio de 2012 (entidad Bussol, ponente Ángel Aguillo Avilés)** se llega a la misma conclusión: que los requisitos de local y empleado son aplicables a las entidades mercantiles que desarrollan actividades de arrendamiento, pero que siempre puede probarse la realización de una actividad económica con otros medios. **Esto es, que el aspecto principal es que se acredite la realización de una actividad económica, y el aspecto secundario es que si ello no fuera posible se acredite el cumplimiento de los requisitos de local y empleado:**

En efecto, debe compartirse el criterio de la Sentencia impugnada, pues de tal explicación probatoria y teniendo en cuenta que no quedó acreditada por la recurrente la realización de una actividad económica o empresarial, esto es, la existencia de una organización autónoma de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, queda patente el incumplimiento de las exigencias del art. 27 de la Ley 19/1994.

Era a la recurrente a quien correspondía acreditar el cumplimiento de la exigencia de una real actividad empresarial pero, frente a su argumentación reivindicativa de tal afirmación, se opone no solo una diligencia de la Inspección acreditativa de la ausencia de un local y de personal asalariado para desempeñar la supuesta actividad de arrendamiento inmobiliario, sino también la presunción del art. 25 de la Ley 40/1998, de 8 de diciembre, del IRPF, que establece:

1. «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - a. *Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*
 - b. *Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa ».*

Así pues, no habiendo demostrado la recurrente la necesaria ordenación por cuenta propia de medios de producción para llevar a cabo la actividad que genera los rendimientos obtenidos, resultaba improcedente la dotación a la RIC y, en consecuencia, las consiguientes reducciones en las bases imponibles consignadas en su declaración-liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998.

Con carácter general, otras sentencias niegan la existencia de actividad económica en la actividad de alquileres. En la **sentencia de 2 de febrero de 2012 (Miguel Torres Canarias)** se dice que la sociedad arrendadora no realiza actividad económica alguna, sino que se limita a explotar los inmuebles a través de comunidades que a su vez ceden en arrendamiento los inmuebles, pero sin ejercer tampoco una actividad económica; en la **sentencia de**

8 de marzo de 2012 (Majanicho), la sociedad no dispone de local ni de persona afecta a la actividad de arrendamiento (ni es un factor suficiente que la Ley de Turismo obligue a la unidad de explotación); la **sentencia de 5 de julio de 2012 (Bussol)**, en la que no se prueba que se realiza una actividad económica con los alquileres, por lo que son aplicables los requisitos del art. 27 LIRPF, y en la **sentencia de 12 de diciembre de 2012 (Registrador)**, no se admite la materialización indirecta en dos sociedades que no cumplían los requisitos de local y empleado.

Respecto a la generación de beneficios con la venta de inmuebles, la **sentencia de 17 de septiembre de 2012 (Paraíso del Mar)** niega

que sean susceptibles de la dotación aunque la parcela se hubiese adquirido con fondos empresariales (se había argumentado la procedencia de las sentencias TS de 21 de junio y 20 de diciembre de 2003 que llegaban a esa conclusión en el caso del FPI, porque se trata de otro incentivo y además en aquellos casos se había acreditado la realización de una actividad económica por los enajenantes).

Todos los beneficios procedentes de la titularidad de activos relacionados con el desarrollo en Canarias de actividades profesionales, deben beneficiarse de la aplicación de la RIC, incluidos los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, que según las necesidades propias de cada sector, sea adecuado mantener para afrontar inversiones futuras

3.2. Las plusvalías obtenidas en la venta de acciones

Uno de los aspectos que ya anticipamos en la Crónica de la RIC 2011 era que el TS confirmaba que el beneficio obtenido en la venta de acciones, por más que las carteras supusiesen un dominio en las filiales para controlar *inputs* o permitir la venta de *outputs*, era susceptible de la dotación. Este criterio es ratificado en 2012.

En la **sentencia de 16 de febrero de 2012 (Promotafe)** se rechaza la dotación efectuada con la plusvalía obtenida en la venta de acciones, manifestando además que el perito entraba a calificar materias que no eran de su incumbencia. La **sentencia de 16 de abril de 2012 (Betomix)**, a pesar de no admitir la casación, explica que el beneficio de la venta de acciones no es susceptible de la dotación. Lo mismo ocurre en la **sentencia de 19 de abril de 2012 (Tabaco Canary)**, en la que no admite el beneficio obtenido en la venta de acciones de una sociedad ligada a la explotación que efectúa la vendedora, y en la **sentencia de 17 de septiembre de 2012 (Hijos de Francisco López)**, en la que no se admite el recurso de casación por abordarse cuestiones similares a la de Megahotel Faro con la plusvalía generada en la venta de acciones de Lopesan Turistik.

Finalmente, en la **sentencia de 19 de noviembre de 2012 (Royasl As)** se desestima el argumento empleado de que los valores se habían adquirido con fondos empresariales (sentencias TS de 21 de junio y 20 de diciembre de 2003 comentadas en el apartado 2.1) para justificar que la plusvalía obtenida en su venta era susceptible de la dotación.

3.3. Los requisitos contables

También ratifica el TS en 2012 el criterio expresado en 2011 respecto a los requisitos contables, que califica de sustanciales. Así, en la **sentencia de 6 de febrero de 2012 (persona física)** se rechaza la dotación por haberla

efectuado contra el capital y no contra el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias (hablamos por supuesto de la RIC vigente hasta el 31-12-2006) y por haber contabilizado la dotación el 30 de junio habiendo presentado la declaración del IRPF antes. En la **sentencia de 26 de abril de 2012 (Hocatsaseis)** no admite el recurso para unificación de doctrina en un caso en que contablemente se dota la RIC de forma incorrecta, pero sobre el fondo del asunto dice que ya se ha pronunciado anteriormente en el sentido de que es un requisito sustancial que invalida el beneficio. Lo mismo ocurre en la **sentencia de 26 de abril de 2012 e igual entidad** en la que se desestima el recurso porque la dotación no se hizo correctamente, no figurando en los balances y llevándose el beneficio a reservas voluntarias. El mismo argumento se utiliza en la **sentencia de 21 de mayo de 2012 (Craig Distribution)**, ya que la entidad también había llevado el beneficio a reservas voluntarias y no a la RIC, calificando el requisito de sustancial.

Afortunadamente, la normativa aplicable a partir del 1 de enero de 2007 es mucho más flexible con esta cuestión, que da origen como sabemos a una sanción, pero no invalida el beneficio fiscal.

3.4. Otras cuestiones

Sobre la consideración de inversión compleja, las **sentencias de 23 de enero (Isla Bonita)** y **12 de julio de 2012 (Bahía de Avalos)** estiman que la inversión en el hotel Bahía del Duque reúne esa característica y que el hecho de que el terreno se hubiese adquirido antes de la materialización indirecta no es un cargo para la empresa sino un descargo.

La **sentencia de 19 de abril de 2012 (Tabaco Canary)** no admite el beneficio producido por un exceso de provisión que se pasó a ingresos del ejercicio porque no proviene de ese ejercicio, sino de beneficios de años anteriores.

Interesante es ver en qué terminó el contrato de arrendamiento y opción de compra de la entidad GERLACH sobre el hotel Don Gregory que he comentado en Crónicas anteriores y que en 2012 llegó al TS. La **sentencia de 2 de julio de 2012** dice que no, que no procedía la dotación con el beneficio contabilizado, ya que no era correcta la contabilización como venta del inmueble.

Sobre prescripción, la **sentencia de 28 de septiembre de 2012 (Francisco Ros Casares)** estima que la inspección duró más de dos años, por lo que le prescribió el derecho a comprobar el ejercicio en cuestión.

Finalmente, me voy a referir al plazo de materialización, en el que hay una sorpresa en los pronunciamientos del TS en 2012.

La **sentencia de 28 de junio de 2012 (Hotel Tenerife Plaza)** no acepta la moratoria turística en Canarias como causa para evitar el incumplimiento del plazo, ya que la empresa había adquirido el suelo, pero no comenzó las obras antes de la moratoria; y la sorpresa: la **sentencia de 12 de diciembre de 2012 (Registrador)** dice que ¡el plazo de materialización en personas físicas es de tres años y no de cuatro como en las sociedades! Lo que nos faltaba después de estar aplicando el mismo criterio en sociedades y personas físicas durante dieciocho años, máxime cuando era y es el criterio de la Administración Tributaria. Sin embargo, no creo que la afirmación del TS tenga mayores consecuencias, ya que fue la persona física quien lo esgrimió a efectos de la prescripción, aunque para poco le sirvió ya que se desestima la casación por otras causas:

En el caso de las sociedades mercantiles se viene aceptando que el cómputo del plazo se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance,

o sea cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto, siendo éste también el criterio que, según la Administración, debe aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al quedar obligados a llevar en estos casos una contabilidad ajustada al Código de Comercio, derivándose del Plan General de Contabilidad que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio sólo puede hacerse una vez que el ejercicio está cerrado, con su cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que nos lleva como muy pronto al 1 de Enero del ejercicio siguiente.

El arrendamiento de inmuebles para que tenga la consideración de actividad económica beneficiaria de la RIC, debe poseer los elementos objetivos y subjetivos a que el mismo se refiere, pues sin ellos a lo más que podría llegarse es a la concepción de actividad privada o familiar, pero no de actividad económica

No podemos mantener esta interpretación, tratándose de personas físicas, porque el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable, sin que las razones dadas en relación con las sociedades para realizar el cómputo a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, puedan aplicarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo.

La aceptación de este criterio, que es el que defendió el recurrente, nos obliga a reconocer que la Inspección incurrió en error en la determinación de los periodos objeto de comprobación, porque si las dotaciones se hicieron en los años 1999 y 2000 el plazo para materializar las reservas terminaban el 31 de Diciembre de 2002 y 2003, afectando a esos ejercicios la regularización y no a los de 2003 y 2004 como entendió la Administración, aunque este pronunciamiento solo puede surtir efecto respecto a la liquidación de 2003, a que quedó limitada la admisión de la casación.

En mi opinión, y a pesar de la claridad del texto, no es normal que la propia Administración vaya a ir contra sus propios actos y recorte el plazo de materialización de las personas físicas en un año.

4. El TEARC cambia su criterio respecto a la prescripción de la RIC y no coincide con el que mantiene el TSJC

Con un desfase temporal de tan solo ocho días en el mes de noviembre de 2012, el TEARC y el TSJC llegan a conclusiones diferentes en relación con la prescripción de la RIC. Para que sirva como antecedente, en el capítulo 30 del *Manual de la Reserva para inversiones en Canarias 2007-2013* (Valencia, 2012) explico cómo existen tres momentos diferentes a tener en cuenta en la prescripción de la RIC: la dotación, la materialización, y el plazo en que han de permanecer las inversiones en funcionamiento. A través de una serie de ejemplos señalo mi criterio (que coincidía con el del TEARC) respecto a la materialización incorrecta o a la no materialización: el plazo de prescripción comienza a contarse a partir del ejercicio en que ese incumplimiento hubo de regularizarse. Si la empresa tenía que invertir en 2010 y no lo hizo, tendría que haber regularizado la RIC en el ejercicio 2011, por lo que el derecho a la comprobación prescribiría en el mes de julio de 2015. Igual sucede con la materialización incorrecta de una dotación de 2006, que háyase efectuado en 2010 o antes, tendría que haberse regularizado como máximo en 2011, por lo que el derecho a la comprobación también prescribiría en julio de 2015. En este criterio coincidíamos el TEARC, diversos y autores y quien les escribe.

En la sentencia de 26 de abril de 2012 (Hocatsaseis) no admite el recurso para unificación de doctrina en un caso en que contablemente se dota la RIC de forma incorrecta, pero sobre el fondo del asunto dice que ya se ha pronunciado anteriormente en el sentido de que es un requisito sustancial que invalida el beneficio.

Sin embargo, en la resolución del Pleno del **TEARC de 28 de noviembre de 2012** (unificación de criterio), se llega a conclusiones muy diferentes que suponen un cambio importante respecto a lo que antes expliqué. Así lo reconoce el Pleno en el fundamento tercero de derecho, indicando que la Sala de Las Palmas de Gran Canaria aplicaba el criterio de comprobación gradual, de tal forma que para entrar en la comprobación del mantenimiento de las inversiones era necesario que dichas inversiones fuesen válidas, mientras que la Sala de Santa Cruz de Tenerife consideraba que nada impedía la regularización por falta de

mantenimiento de una inversión, aunque no se hubiese realizado la inversión o fuese incorrecta.

Con la finalidad de unificar el criterio que deba adoptarse en lo sucesivo, el Pleno llega a la conclusión de que el criterio de la Sala de Santa Cruz es el correcto y para ello analiza la lógica alegación del contribuyente de que no se puede comprobar el mantenimiento de una inversión que nunca llegó a realizarse, ni regularizarse la no inversión, ya que ese derecho de la Administración está prescrito.

El argumento básico del TEARC, con el que no estoy de acuerdo, es que al estar prescrito el derecho a comprobar la materialización no puede darse por incorrecta, sino hay que tenerla por realizada correctamente, comenzando así la previsión de mantenimiento de la inversión y la correlativa posibilidad de comprobación:

*Obviamente, la conclusión de todo lo expuesto no puede ser otra que si como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas en orden a la comprobación en ejercicios prescritos ... del diez a quo de los plazos de mantenimiento de las inversiones, fueran puesto de manifiesto incumplimientos de materializaciones (**por inexistencia de las mismas o por que estas no fueran válidas**) ello no debería impedir, en modo alguno, el que la Administración no pudiera regularizar la falta de mantenimiento de aquellas.*

Remarco en negrita el párrafo anterior para tenerlo especialmente en cuenta al continuar la redacción de este apartado.

Como en la interpretación de la RIC no hay cuestión que sea pacífica, solo ocho días antes, la Sala de Santa Cruz de Tenerife del TSJC había llegado en esta materia a una conclusión muy diferente. La **sentencia TSJC, Sala SCT, de 20 de noviembre de 2012**, dice que una vez efectuada una inversión afecta a la RIC y prescrito el plazo de comprobación por parte de la Inspección del hecho de si esa inversión era válida o no, ha de pasarse a la fase de mantenimiento, en la que el único hecho a regularizar sería el incumplimiento de los cinco años en funcionamiento, pero no que esa inversión fuese válida o no:

*Ahora bien, ha de precisarse que con ocasión de la actuación comprobadora o de verificación del cumplimiento de dicho requisito de mantenimiento no puede entrar la Administración a valorar si la inversión efectuada cinco años antes reúne los demás requisitos exigidos pues respecto de la comprobación de esos otros requisitos ha operado la prescripción. Dicho en otros términos, en cuanto al requisito de mantenimiento de la inversión y a efectos de integrar en la base imponible del ejercicio 2000 las cantidades que correspondan, **puede la Administración efectuar la integración si constata***

que no se ha mantenido en funcionamiento la inversión realizada cinco años antes, pero no procede dicha integración si se constata el mantenimiento de la misma aunque no se cumpla cualesquiera otros requisitos, como por ejemplo los relacionados con los activos en que se materializó la dotación.

Por tanto, a la luz de la resolución del TEARC y de la sentencia del TSJC se aprecia un criterio diferente respecto a la prescripción de la RIC. Mientras que el TEARC mantiene a partir de noviembre de 2012 (antes opinaba lo contrario) que una inversión no apta para la RIC puede ser regularizada por la Inspección en la fase en la que ha de permanecer en funcionamiento una vez prescrito el derecho a comprobar la materialización, el TSJC dice lo contrario: que esa inversión incorrectamente realizada solo puede regularizarse en fase de mantenimiento si se incumple el plazo de los cinco años.

Sin embargo, nada dice el TSJC respecto a que no se haya realizado inversión alguna, ¿en ese caso, puede regularizarse en fase de mantenimiento una vez alcanzada la prescripción de la materialización? Hasta el mes de noviembre el TEARC y yo opinábamos lo mismo: que no, pero a partir de esa fecha el TEARC ha cambiado de criterio. Por el razonamiento que esgrime el TSJC en la sentencia comentada creemos que también llegaría a la misma conclusión si la inversión no hubiese llegado a hacerse: la prescripción se ganaría pasado los cuatro años del ejercicio en que el contribuyente debió regularizar la dotación de la RIC.

Para entrar en la comprobación del mantenimiento de las inversiones era necesario que dichas inversiones fuesen válidas, mientras que la Sala de Santa Cruz de Tenerife consideraba que nada impedía la regularización por falta de mantenimiento de una inversión, aunque no se hubiese realizado la inversión o fuese incorrecta

5. Conclusiones

Con el análisis jurisprudencial efectuado en 2012 podemos resumir las claves que han señalado la AN, el TS, el TSJC y el TEARC en los asuntos más importantes que hemos tratado:

- 1º Venta de inmuebles:** la plusvalía obtenida en la enajenación de un inmueble ha de gestarse en una actividad económica para que sea susceptible de la dotación. Dicha gestación ha de acreditarse mediante la afectación del inmueble a una actividad económica o con el desarrollo de una actividad económica de promoción inmobiliaria o compraventa de inmuebles (AN y TS).
- 2º Promoción inmobiliaria:** las actuaciones desarrolladas en el pasado y en el futuro tienen mucho que ver en la calificación de la actividad de promoción inmobiliaria, sin que haya razón jurídica alguna para que la Administración pueda segregar conceptualmente la venta de los terrenos efectuada respecto al conjunto de la gestión anterior y posterior (AN).
- 3º Venta de acciones:** la plusvalía obtenida en la venta de acciones, aunque la sociedad vendedora haya desarrollado directamente la gestión de su cartera, compuesta por acciones de sociedades que realizan actividades económicas, no es susceptible de la dotación RIC (AN y TS). Ni tan siquiera cuando esas acciones fueron adquiridas con fondos empresariales (TS).

4º Ingresos financieros: como excepción al criterio general, los ingresos financieros obtenidos por inversiones financieras que se van renovando durante varios años son aptos para la dotación, ya que obedecen a puntas de tesorería obtenidas en la actividad principal, que se invierten provisionalmente en activos financieros y que se destinan finalmente a financiar las inversiones necesarias para la actividad (AN, Loro Park).

5º Alquileres: Los requisitos de local y empleado son exigibles a cualquier entidad mercantil que realice alquileres, aunque efectúe otras actividades y no sea una sociedad de mera tenencia de bienes (TS).

- Sin embargo, la realización de una actividad económica con los alquileres o la compraventa de inmuebles puede demostrarse por otros medios, no solo con la concurrencia de los requisitos de local y empleado (TS).
- El cumplimiento de los requisitos de local y empleado constituye una presunción *iuris tantum*, ya que puede acreditarse la actividad empresarial por otros medios; y al contrario, aun cumpliéndose dichos requisitos necesariamente no tiene porqué realizarse una actividad económica (TS).
- Los aspectos que hay que acreditar en la actividad de alquileres son la posesión de local y personal laboral (al menos una persona, TS), aunque la AN ha admitido que se disponga solo de una persona a media jornada porque se realizaba una auténtica actividad económica.
- El número de inmuebles destinados al alquiler es un elemento secundario a la realización de una actividad (AN).

6º Préstamos socios: los préstamos concedidos a los socios sin que se hayan devuelto se consideran en determinadas circunstancias como reparto de beneficios y restan por tanto el beneficio susceptible de la dotación en el año en que se concedieron (AN).

7º Mantenimiento: un bien objeto de explotación y afecto a la RIC no puede alquilarse en el periodo de los cinco años de mantenimiento (AN).

8º Presentación extemporánea: la presentación fuera de plazo de todos los documentos mercantiles y declaraciones fiscales no tiene por qué suponer la pérdida del beneficio fiscal, ya que no es proporcional a las faltas cometidas, máxime cuando se presenten con posterioridad y la documentación haya servido para que la Inspección compruebe con qué beneficios se dotó la RIC (AN).

9º Requisitos contables: los incumplimientos respecto a la dotación contable de la RIC invalidan el beneficio fiscal con la normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006 (TS).

10º Plazo de materialización: el plazo de materialización de las personas físicas es de tres años (uno menos que las entidades), TS.

11ª Prescripción: el TEARC cambia su criterio respecto a la prescripción de la RIC en noviembre de 2012, manteniendo ahora que una vez finalizado el derecho a la comprobación de la materialización, si la inversión no se hizo o se hizo incorrectamente se puede regularizar la RIC en la fase de mantenimiento. Sin embargo, el TSJC mantiene el criterio contrario.

Las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática

Carlos María López Espadafor

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad de Jaén

Resumen

El personal que desarrolla funciones internacionales para su Estado suele gozar de un régimen fiscal bastante ventajoso. Ahora bien, el fundamento de dichos privilegios fiscales es muy complejo. Se presentaba como necesario un estudio que abordase las bases normativas de tales situaciones, pues se trataba de un tema que estaba pendiente de un análisis en profundidad.

Abstract

The personnel that develops international functions for their Government usually enjoys a very profitable tax regime. Notwithstanding, the foundation of those tax concessions is very complex. It was necessary a study on the normative bases of those situations, since this topic lacked an analysis in depth.

Palabras clave

Privilegios fiscales, personal diplomático.

Keywords

Tax concessions, diplomatic staff.

Sumario:

1. Introducción.
2. La determinación de si existen en materia tributaria normas generales en el Ordenamiento de la Comunidad Internacional.
3. Consideración fiscal de los Estados extranjeros.
4. Consideración fiscal del personal diplomático extranjero.

1. Introducción

Los Estados extranjeros y su personal diplomático y consular suelen gozar de un tratamiento especial en materia tributaria. Este tratamiento se ha ido recogiendo en convenios internacionales y en leyes internas de los Estados. Pero lo que debemos preguntarnos es si los privilegios y trato especial de que disfruta en materia tributaria un Estado por sus actividades y bienes en otro Estado, así como el tratamiento que recibe su personal diplomático, nacen directamente de esos convenios internacionales o de esas leyes internas o si por el contrario tienen una base normativa anterior y más general. Obviamente, lo dispuesto en los correspondientes tratados internacionales prevalecerá sobre la normativa de origen interno, al adquirir aquéllos una posición supralegal¹.

Habría que preguntarse si existen normas de Derecho Internacional que impongan ese trato especial, obligando a cualquier Estado en tal sentido, con independencia de que haya suscrito o no los referidos convenios internacionales y con independencia de lo que haya contemplado o no en su legislación interna. De esta forma, deberemos preguntarnos por el origen normativo de ese trato especial y deberemos plantearnos si se puede defender en esta línea la existencia de normas generales de Derecho Internacional, que formen parte de Ordenamiento común de la Comunidad Internacional, es decir, de la Comunidad de Estados. Se trataría de normas de Derecho Internacional General que vincularían a todos los Estados con independencia de que hayan dado o no su consentimiento directo a las mismas.

Así pues, aunque las ramas del Derecho Internacional más desarrolladas, por trascendencia práctica, en materia tributaria son el Derecho convencional, es decir, el Derecho de los convenios internacionales, y el Derecho de la Unión Europea, debemos plantearnos si junto a las mismas se pueden encontrar una serie de costumbres internacionales y una serie de principios generales del Derecho Internacional de validez universal. Será en esas normas de Derecho Internacional general donde deberemos buscar si existen unas bases normativas en materia de tratamiento fiscal de los Estados extranjeros y de su personal diplomático, de aplicación común a la Comunidad de Estados como previas o más generales que las normas previstas en los correspondientes convenios internacionales y que puedan obligar a los Estados a un cierto tratamiento tributario en un determinado sentido, de forma que cometiesen un ilícito internacional si sus legislación interna contraviniese esas normas de Derecho Internacional General.

Para ello, partiremos de la delimitación de lo que puedan ser las normas de Derecho Internacional General, como individualización de esta rama del Derecho Internacional, con respecto al Derecho Tributario. A continuación nos plantearemos las consecuencias que de la aplicación de los principios generales del Derecho Internacional se pueden derivar en relación al tratamiento en materia tributaria de las actividades y bienes de un Estado en el territorio de otro. Por último, nos plantearemos si se puede probar la existencia de normas de Derecho Internacional General, ya se trate de costumbres internacionales o de principios generales del Derecho Internacional, en relación al tratamiento del personal diplomático extranjero en materia tributaria.

2. La determinación de si existen en materia tributaria normas generales en el Ordenamiento de la Comunidad Internacional.

La cuestión ahora es determinar si existen límites de Derecho Internacional General en relación a la creación normativa en materia tributaria.

1 Cfr. el artículo 96 de la Constitución.

Para XAVIER la delimitación de la territorialidad en sentido material o la extensión de la ley tributaria no afecta a la soberanía de los Estados, mientras que una violación de la territorialidad en sentido formal del tributo sí constituiría una violación de la soberanía

Cuando hemos estudiado el concepto de soberanía en Derecho Tributario, hemos visto cómo este concepto es muy discutido en Derecho interno, pero, por el contrario, muestra todavía una importante relevancia en Derecho Internacional. En relación a la materia que nos ocupa en este apartado, RASTELLO hace uso del concepto de soberanía para delimitar su planteamiento. Destaca que, refiriendo a la ley los principios de territorialidad, exclusividad y efectividad, la doctrina ha entendido que el Estado, a través de sus leyes, puede gravar hechos impositivos que se realizan en el extranjero, ya que, en tal caso, la territorialidad de la ley es respetada,

en cuanto ésta permanece como aplicable solamente en el ámbito del territorio estatal. Señala este autor que tal modo de concebir el principio de territorialidad no le parece aceptable. Para fundamentar su opinión, este autor hace referencia a la idea de «exclusividad» del Poder Tributario sobre el territorio del Estado al que ese Poder pertenece, señalando que, como sobre el territorio de un Estado está excluido el Poder Tributario de otro Estado, así sobre el territorio del segundo queda excluido el Poder tributario del primero. Y la razón señala encontrarla en que el territorio delimita dos ordenamientos jurídicos diversos, caracterizados cada uno por una distinta soberanía. Señala que la ley, que la doctrina considera como válida en la hipótesis en examen, no existe porque falta el Poder del Estado para crearla, esto es, el Poder Tributario y, más genéricamente, según este autor, la soberanía. Y el error, según RASTELLO, procede del hecho de haber referido el principio de la territorialidad a la ley antes que al Poder de crearla².

De modo distinto, para XAVIER la delimitación de la territorialidad en sentido material o la extensión de la ley tributaria no afecta a la soberanía de los Estados, mientras que una violación de la territorialidad en sentido formal del tributo sí constituiría una violación de la soberanía³.

Por otra parte, y buscando ya referencias doctrinales expresas al Derecho Internacional General en esta materia, debemos detenernos en la respuesta que BISCOTTINI da al interrogante que se plantea sobre si el Poder soberano del Estado encuentra en este campo límites especiales y, sobre todo, si existen en esta materia restricciones de naturaleza internacional. La respuesta de este autor a tal interrogante es negativa, en el sentido de entender que en este campo no existen normas específicas de Derecho Internacional General. Sin embargo, BISCOTTINI precisa su planteamiento explicando que, cuando niega que existan límites internacionales especiales en el campo tributario, entiende que se deba excluir que existan normas que determinen positivamente los casos en que se consiente al Estado valerse del Poder Tributario o que establezcan cuando, específicamente, el Estado se debe abstener del uso del mismo. Pero aclara que no niega que, también en este campo, el Estado se deba mover dentro de los límites generalísimos que delimitan su acción y que el Estado no puede ejercitar su propio Poder Tributario en relación a quien no se pone de alguna manera en contacto con su Ordenamiento. Destaca este autor que sostener lo contrario vendría a desconocer indirectamente el poder del otro Estado interesado y desembocaría, bajo este perfil, en una actuación ilícita. Y así señala que la imposición de tributos que tuviesen por objeto bienes inmuebles

2 Cfr. RASTELLO, L.: *Diritto Tributario. Principi Generali*, CEDAM, Padova, 1980, págs. 176 y 177.

3 Cfr. XAVIER, A.: *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária, Sao Paulo, 1977, pág. 8.

situados en una determinada porción del territorio extranjero podría dar vida a una medida lesiva de la soberanía y de la integridad del mismo y presentarse, bajo este perfil, como ilícita⁴.

Por otra parte, es necesario exponer la opinión de MICHELI⁵, quien, en relación al problema de la existencia o no de normas de Derecho Internacional General relativas al poder normativo en materia tributaria, se manifiesta señalando que debemos preguntarnos si existen límites derivados de normas consuetudinarias de Derecho Internacional sobre el poder normativo tributario, de manera tal que la ley interna que los violase configurase un comportamiento internacionalmente ilegítimo. A tal interrogante se da, en general, una respuesta negativa, considerándose ilimitado el poder legislativo de los Estados, los cuales no podrían sin embargo actuar su propia ley tributaria fuera del propio territorio sin cometer un ilícito internacional, cuando faltase el consentimiento del Estado extranjero.

La apuntada extensión que se atribuye al principio de la territorialidad de la ley tributaria a MICHELI no le parece exacta, señalando que tal tesis parte del presupuesto de que sea incompatible con la soberanía de los Estados cualquier límite que derive del extranjero. Pero, al contrario, según este autor, es imposible dar un contenido a la soberanía, en el ámbito de la Comunidad de los Estados, si no se reconoce la exigencia imprescindible de la libertad y de la igualdad de todos los Estados que en ella participan, con la consecuencia que de la misma noción de soberanía es legítimo deducir el ámbito del Poder Tributario, en el sentido de que ésta puede ser ejercitada por un Estado, si y en cuanto existan en concreto elementos de conexión con el Ordenamiento jurídico o con el territorio del Estado mismo. Así señala que no debería considerarse internacionalmente legítimo el establecimiento de un tributo, que tuviese por sujeto pasivo a un extranjero, respecto a un inmueble situado en otro Estado, sin que en el territorio del Estado impositor se verificasen actos jurídicamente relevantes, que tuviesen por objeto el inmueble en cuestión, o sin que allí residiese el sujeto pasivo.

A esto añade MICHELI la consideración del ámbito de «efectividad» de la norma tributaria como circunstancia que debe condicionar el ámbito de extensión de la misma. Señala en este sentido que la misma esencia del Poder Tributario, como manifestación típica de soberanía, requiere que la norma que lo actúa pueda ser aplicada por el Estado que la ha creado, a través de la actividad normal de sus órganos administrativos, dejando a parte los casos, particulares, en que el Estado deba recurrir a la asistencia o colaboración de un Estado extranjero. Señala que de esta «efectividad» de la norma tributaria, que acompaña y califica el carácter territorial y exclusivo de la misma, como dirigida a regular la actividad administrativa de un Estado, estableciendo relaciones específicas obligatorias con los sujetos a la soberanía del Estado mismo, descende el ámbito del Poder estatal de establecer tributos, en el sentido de que el Estado puede elegir, como presupuestos subjetivos y objetivos, hechos y circunstancias que se conectan a su propio Ordenamiento, como, por ejemplo, la ciudadanía o residencia del sujeto pasivo, la nacionalidad de la persona jurídica, la percepción de la renta, la producción de ésta, la realización del acto jurídico o la existencia del bien en el territorio.

En la investigación de si existan normas consuetudinarias en Derecho Internacional Tributario, BÜHLER ha señalado que en esta rama del Derecho Internacional hay menos espacio que en otras ramas del mismo para las costumbres,

4 Cfr. BISCOTTINI, G.: *Diritto Amministrativo Internazionale*, Tomo secondo (*La circolazione degli uomini e delle cose*), CEDAM, Padova, 1966, págs. 364 a 366.

5 Cfr. MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto Tributario*, ottava edizione, UTET, Torino, 1989, págs. 96 y 97. Consideraciones similares a las hechas por MICHELI en esta obra, habían sido ya realizadas antes por el mismo autor en «*Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali*», en *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, 1965, págs. 223 y 224.

dada la fuerte vinculación de la Administración a los presupuestos de hecho formulados en la ley⁶. Pero en materia de territorialidad en sentido material del tributo, tal consideración no sería del todo exacta. Si la Administración es la encargada de aplicar los tributos, ante la existencia de una costumbre internacional debería aplicarla, y podría servir tal aplicación como prueba del reconocimiento por parte de su Estado de la existencia de tal costumbre. Pero la territorialidad en sentido material se mueve en el plano de la creación normativa y así sería también importante aquí la posición del Poder Legislativo estatal.

Ha destacado CROXATTO cómo la uniformidad de comportamiento por parte de los Estados puede reconocerse al máximo en el sentido de que no son asumidas como hechos impositivos las situaciones de hecho que se verifican en el extranjero en relación a extranjeros residentes allí, los cuales son, en general, sometidos a impuestos sólo por los hechos que se verifican en el territorio del Estado impositor. Y como este autor ha señalado, el constatar la subsistencia de un comportamiento uniforme por parte de los Estados no basta para afirmar la existencia de un límite de Derecho Internacional Consuetudinario a la actividad legislativa en materia tributaria, porque a tal fin es necesario demostrar que la limitación no viene puesta por los Estados de modo autónomo, sino que la misma es observada por éstos en cuanto considerada como un deber de Derecho Internacional. En base a ello, señala que parece, por tanto, fundado retener que no estemos en esta materia ante un límite impuesto por el Derecho Internacional, sino ante una autolimitación por parte de los Estados⁷.

La mayoría de la doctrina entiende que, en principio, no existen límites en relación a la territorialidad en sentido material del tributo o extensión de la ley tributaria⁸. Pero esto no quita que normas de Derecho Internacional General no específicamente tributarias sean aplicadas en relación a la territorialidad del tributo. Por ejemplo, los convenios internacionales para evitar la doble imposición son de gran importancia en materia de territorialidad en sentido material, y en relación a la aplicación de tales convenios encuentra plena vigencia el principio *pacta sunt servanda*.

Por otra parte, los convenios para evitar la doble imposición internacional podrían sugerir la idea de la no existencia de límites de Derecho Internacional General a la territorialidad en sentido material del tributo. Si existiesen en Derecho Internacional costumbres y principios generales claros en esta materia, se podría pensar que no habrían sido necesarios los convenios para evitar la doble imposición. Pero a veces lo que hacen los tratados internacionales

6 Cfr. BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Versión castellana de F. CERVERA TORREJÓN), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 52.

7 Recuerda en este tema CROXATTO la jurisprudencia emanada del Tribunal Permanente de Justicia Internacional en la Sentencia del caso Lotus (de 7 de septiembre de 1927, en *Recueil des arrêts*, Serie A, pág. 18), en la cual se reconoce que no existen límites de Derecho Internacional General al ejercicio de la actividad legislativa del Estado, estando solamente prohibido, salvo que exista una norma permisiva en contrario, el ejercicio de su poder sobre el territorio de otro Estado («Le norme di Diritto internazionale tributario», en *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Giuffrè, Milano, 1989, págs. 2226 a 2228, y «*Diritto internazionale tributario*», en *Digesto delle Discipline Privatistiche*, IV, UTET, Torino, 1989, pág. 643).

8 Véanse BERLIRI, A.: *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffrè, Milano, 1952, pág. 120; CARLI, C.C.: «Cooperazione internazionale tributaria», en la *Enciclopedia Giuridica Treccani*, pág. 7; HENSEL, A.: *Diritto Tributario* (Traducción al italiano de D. JARACH), Giuffrè, Milano, 1956, págs. 32 y 33; KRUSE, H.W.: *Derecho Tributario. Parte General* (Traducción de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA y M. IZQUIERDO MACÍAS-PICAVEA), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978, pág. 115; OLIVARES ZARZOSA, J.I.: «El ámbito territorial de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la doble imposición internacional», en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 351; SACCHETTO, C., «Territorialità (diritto tributario)», en la *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, pág. 324; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Un esquema de Derecho Internacional Financiero* (Discurso de investidura como Doctor honoris causa por la Universidad de Granada), Universidad de Granada, 1983, págs. 24 a 26; STEVE, S.: «Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1940, págs. 243 a 260.

es codificar una costumbre internacional, dando así claridad y seguridad jurídica en la determinación de la norma internacional.

Y, junto a ello, debemos tener en cuenta que también aunque existiese una norma que impusiese la territorialidad en sentido material, esto, en principio, no supondría necesariamente la prohibición de la doble imposición internacional. Piénsese, por ejemplo, en el caso que se plantearía ante el posible gravamen de la misma manifestación de riqueza por dos Estados, por uno en base a la conexión del sujeto pasivo con su territorio y por el otro en base a una conexión del objeto de gravamen con su territorio; para los dos Estados existiría una conexión con su territorio.

La mayoría de la doctrina entiende que, en principio, no existen límites en relación a la territorialidad en sentido material del tributo o extensión de la ley tributaria. Pero esto no quita que normas de Derecho Internacional General no específicamente tributarias sean aplicadas en relación a la territorialidad del tributo

La prueba de la existencia de normas de Derecho Internacional General es siempre difícil. Los Estados, en la materia en estudio, como en tantas otras materias, intentan siempre no dar ocasión a poder entender que cuando actúan en el campo internacional lo hagan porque se crean obligados por la existencia de una norma consuetudinaria internacional, o sea, intentando no dejar ver en su comportamiento la *opinio iuris*.

Pero son localizables también en los convenios contra la doble imposición posibles pruebas explícitas de la inexistencia de normas de Derecho Internacional General que delimiten con carácter general deberes en materia de territorialidad en sentido material del tributo. Cuando estos convenios hacen referencia a las normas de Derecho Internacional General en materia de tributación de los diplomáticos, muestran con ello su reconocimiento de la existencia de normas de ese tipo en relación al tratamiento tributario de estos sujetos, pero no en relación a la globalidad del fenómeno tributario internacional. Así al menos se da la prueba de la no aceptación por parte de los Estados de la existencia de una norma de Derecho Internacional General que prohíba la doble imposición internacional. Por otra parte, también la doctrina entiende que no existe una norma de Derecho Internacional General que prohíba tal doble imposición⁹.

Además de las consideraciones realizadas en relación a la territorialidad en sentido material en general y a la doble imposición internacional, es oportuno, llegados a este punto, analizar la posible existencia de normas de Derecho Internacional General relativas a la tributación de ciertas categorías de sujetos. Se trata de verificar si existen normas consuetudinarias internacionales que prohíban gravar ciertas manifestaciones de riqueza que se encuentran en el territorio del Estado impositor cuando correspondan a ciertas categorías de sujetos.

9 Véanse BÜHLER, O., *ob. cit.*, pág. 224; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: Comentario al artículo 21 de la Ley General Tributaria, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I (Ley General Tributaria), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1982, pág. 158; MICHELI, G.A.: «Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali», *cit.*, págs. 227 y 228, «Legge (diritto tributario)», en la *Enciclopedia del Diritto*, XXIII, 1973, pág. 1095, y *Corso di Diritto Tributario*, *cit.*, pág. 98; MIRAULO, A.: *Doppia imposizione internazionale*, Giuffrè, Milano, 1990, pág. 11; SACCHETTO, C., *ob. cit.*, págs. 324 y 325; UDINA, M.: *Il Diritto internazionale tributario*, CEDAM, Padova, 1949, págs. 68 y 69; VITALE, M.: «Doppia imposizione (dir. intern.)», en la *Enciclopedia del Diritto*, XIII, 1964, pág. 1008.

3. Consideración fiscal de los Estados extranjeros

En función de lo expuesto en el apartado anterior, es necesario, en primer lugar, determinar si las exenciones tributarias de que disfrutaban los Estados extranjeros tienen su fundamento en el Derecho Internacional General. Señala GRIZIOTTI que los entes soberanos extranjeros pueden ser sujetos pasivos de impuestos porque el deber de pago del impuesto no hace disminuir la independencia política; por ello, señalaba que un Estado que posea una propiedad en el extranjero estaría obligado a pagar el correspondiente impuesto¹⁰.

Sobre este punto, MICHELI señala que no es actualmente configurable un principio consuetudinario que determine la exención del Estado extranjero del Poder Tributario de otros Estados. Destaca que hay actos del Estado extranjero que son tradicionalmente considerados como referentes al ejercicio de la soberanía de éste y, por tanto, como tales, sustraídos al Poder de otro Estado; pero pocos de éstos entran en consideración con respecto al Poder Tributario. Indica que se entiende comúnmente, por ejemplo, que la costumbre internacional excluye a las naves de guerra extranjeras. Señala a continuación este autor que, en cuanto a los Estados extranjeros en general, éstos no se encuentran sustraídos a la ley tributaria emanada de otro Estado, cuando en este último se verifique un hecho o tenga lugar una circunstancia que sea calificada por la ley de ese Estado como presupuesto del tributo. Añade que podrá suceder luego que el Estado, acreedor del tributo, renuncie en la práctica al ejercicio del consiguiente derecho de crédito y, por ello, a recurrir a la ejecución forzosa contra el Estado extranjero deudor. Pero, dicho esto, señala MICHELI que se debe rechazar que se pueda reconocer la existencia de una norma consuetudinaria internacional¹¹.

Por otra parte, UCKMAR ha señalado que a través de una práctica, que se ha elevado ya a norma de Derecho Internacional, los Estados extranjeros se presentan como «inmunes» de tributación cuando desarrollen en el territorio del Estado impositor actividades normal y tradicionalmente consideradas como estatales, no dándose, por el contrario, la «inmunidad» cuando el Estado extranjero realice operaciones de naturaleza comercial, es decir, operaciones que normalmente sean desarrolladas por empresarios privados¹².

Especial atención ha prestado al tema de la tributación de los Estados extranjeros BISCOTTINI, el cual, en el estudio de las normas de Derecho Internacional General que puedan incidir sobre el mismo, se pronunciaba señalando que todo Estado, en el momento en que reconoce que otro Estado actúa en la condición de ente soberano, se encuentra en la imposibilidad de imponerle algo. En el campo específico que se trata, esto implica que ningún Estado puede someter a sus propios tributos a otro Estado por los actos que realice en su condición de sujeto revestido de poder de imperio o de sujeto de Derecho Internacional. Y así señalaba este autor, a título de ejemplo, que no se puede sujetar a tributación a un Estado extranjero en relación a los fondos que tiene a su propia disposición para pagar los estipendios a cuantos están autorizados a desarrollar en lugar público actividades por cuenta del mismo. Añadía que, por otra parte, ello no significa que el Estado en cuestión no pueda valorar el evento que se origina a partir del desarrollo de las actividades soberanas ajenas, y así, volviendo al ejemplo anterior, señala que no significa que el pago del estipendio no pueda ser considerado como hecho relevante desde el punto de vista fiscal para dar lugar a la aplicación de tributos a cargo del agente extranjero considerado, no como órgano, sino en su condición de sujeto del ordenamiento local. Sobre la exención tributaria de los Estados extranjeros, especificaba BISCOTTINI que es evidente que esta exención cubre

10 Cfr. GRIZIOTTI, B.: «Studi di Diritto Tributario», en *Studi nelle Scienze Giuridiche e Sociali*, Vol. XII, R. Università di Pavia, 1928, pág. 97.

11 *Corso di Diritto Tributario*, cit., pág. 98. En el mismo sentido se pronuncia FANTOZZI (*Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, pág. 158).

12 Cfr. UCKMAR, V.: *La tassazione degli stranieri in Italia*, CEDAM, Padova, 1955, págs. 64 y 65.

solamente las actividades que el Estado extranjero realiza como tal y no las otras que puedan estar más o menos íntimamente conectadas a las primeras. Así, por ejemplo, se debería entender que un Estado extranjero no podrá ser sometido a tributos por los ingresos que le deriven de las tasas percibidas por sus cónsules en relación con los servicios que están legitimados para desarrollar en el extranjero. Pero señalaba que parece que no estén cubiertas por tal exención las rentas que podrían derivar de la inversión del dinero así recaudado, aunque ello estuviese simplemente representado por los intereses satisfechos por el banco donde tal dinero es depositado, y ello porque la actividad funcional del Estado se limita a la percepción del tributo y no a cuanto es realizado posteriormente. Destacaba BISCOTTINI que los casos que dan lugar a exención son, por ello, bastante raros; entre ellos incluía el relativo a la concesión del *exequatur* para el ejercicio de las funciones consulares, al presentarse tal acto como indispensable para que el cónsul extranjero

pudiese ser admitido y desarrollar sus funciones. A tal propósito observaba que las disposiciones que establecían tal exención se encontraban, normalmente, en los convenios consulares, tanto que entendía que el deber de concederla hubiese entrado a formar parte del Derecho consuetudinario, y ello en cuanto que, si se hubiese debido pagar el tributo, ello habría afectado al individuo en su condición de órgano del Estado extranjero¹³.

Subrayaba BISCOTTINI en este tema el régimen tributario de los inmuebles de los Estados extranjeros. Delimitaba el problema señalando que siguiendo el principio enunciado *supra* es fácil resolver el problema de si el Estado extranjero está exento de impuestos en relación a los inmuebles de su propiedad que estén destinados a sede de sus servicios en el extranjero. Advertía a este propósito que, a menos que se demuestre la existencia de normas específicas en esta materia, el problema no puede ser planteado en relación simplemente a los inmuebles destinados a los servicios diplomáticos o consulares, con respecto a los que, incluso, el problema se presenta un poco apartado por la presencia de particulares inmunidades que afectan a estos órganos. El problema, entonces, lo presentaba como que debe ser apreciado en su integridad, o sea, comprendiendo todos los servicios que un Estado puede legítimamente poner en funcionamiento en territorio extranjero. De gran importancia a este propósito es la observación de que la adquisición por parte del Estado de un bien inmueble para destinarlo a sus propios servicios en el extranjero es una operación de inversión patrimonial y no constituye ejercicio de poder público. Señalaba que el discurso no cambia si, en vez de considerar el momento de la adquisición, se hace referencia a un momento posterior y se mira la utilización del bien, ya que es evidente que la propiedad del mismo no sirve para hacer posible el desarrollo del servicio, sino que tiene un fin económico, en cuanto permite no deber tomar en alquiler el inmueble necesario para el desarrollo de la actividad pública. Así, destacaba que la adquisición de la propiedad está, pues, solamente conectada al ejercicio del poder del Estado extranjero y no tiene, por regla, carácter funcional. Destacaba BISCOTTINI que, puesto esto en claro, se debe añadir que la práctica en esta materia

Por otra parte, UCKMAR ha señalado que a través de una práctica, que se ha elevado ya a norma de Derecho Internacional, los Estados extranjeros se presentan como «inmunes» de tributación cuando desarrollen en el territorio del Estado impositor actividades normal y tradicionalmente consideradas como estatales, no dándose, por el contrario, la «inmunidad» cuando el Estado extranjero realice operaciones de naturaleza comercial, es decir, operaciones que normalmente sean desarrolladas por empresarios privados

13 Cfr. BISCOTTINI, G., *ob. cit.*, págs. 409 a 413.

es mucho más amplia de lo que pueda imponer el Derecho Internacional General y que a menudo también el Derecho Convencional reconoce aquí exenciones que los Estados no estarían, en rigor, obligados a reconocer¹⁴.

En el Derecho Internacional, con respecto a la posición de un Estado extranjero en relación al Ordenamiento jurídico de otro Estado, encontramos dos institutos de base consuetudinaria: la inmunidad de jurisdicción y la inmunidad de ejecución. La primera hace referencia a la imposibilidad de que los Tribunales de un Estado conozcan de una demanda judicial contra un Estado extranjero. Esta institución, en principio, no tendría importancia en relación al Derecho Tributario, dado que los tributos son aplicados por la Administración, conociendo los órganos jurisdiccionales solamente de los recursos contra los actos administrativos tributarios.

De todas formas, la inmunidad de jurisdicción no impediría que el Estado extranjero pudiese actuar activamente ante los Tribunales de otro Estado. Pero esto, en principio, quedaría al margen de la materia tributaria. El segundo instituto mencionado, la inmunidad de ejecución, hace referencia a la imposibilidad de adoptar medidas ejecutivas judiciales o administrativas contra un Estado extranjero. Así, la Administración tributaria, aunque liquidase un crédito tributario contra un Estado extranjero, no podría proceder a la ejecución de los bienes de éste, quedando así inmune tal Estado en relación a las pretensiones tributarias del Estado del territorio.

Pero lo que acabamos de evidenciar necesita de una precisión. La inmunidad de jurisdicción juega en relación con los actos *jure imperi*, pero no con respecto a los actos *jure gestionis*; tal distinción toma como base que el acto del Estado extranjero represente o no ejercicio de su poder de imperio y en la práctica se presenta como muy problemática, vistas las dificultades interpretativas que origina la aplicación de un criterio tan general a la diversidad de casos de la vida real. Pero con respecto a la inmunidad de ejecución no importa tanto la condición del acto del Estado extranjero, cuanto la función a la que están destinados los bienes ejecutables. Así, un bien utilizado en el ejercicio de una función pública del Estado extranjero no podría ser ejecutado.

Aunque el daño efectivo no se produciría hasta que no se ejecutasen los bienes de otro Estado, el simple hecho de someter a gravamen los actos de Estados extranjeros que sean ejercicio de poder de imperio sería claramente ofensivo a la independencia y a la igualdad entre Estados, en cuanto teóricamente condicionaría el ejercicio de tal poder. Así, cuando los Estados eximen de impuestos a los Estados extranjeros deberían tener presente tal deber internacional, lo que sirve de base para reconocer en su comportamiento el cumplimiento de una norma consuetudinaria internacional. Y para los actos que no supongan ejercicio de poder de imperio y que originen obligaciones tributarias, siempre se debe tener presente que no se pueden ejecutar bienes afectos a funciones públicas extranjeras, porque sería atentatorio contra el ejercicio de tales funciones. Por ello, la práctica aconseja eximir, en general, de impuestos a los Estados extranjeros a través de normas internas o de convenios internacionales, sin olvidar la toma en consideración e influencia de la cortesía internacional, que tiene un alcance que va más allá de los deberes jurídicos internacionales existentes.

4. Consideración fiscal del personal diplomático extranjero

En el ámbito de la posible influencia del Derecho Internacional General en materia tributaria debemos ocuparnos del régimen fiscal de los agentes diplomáticos. Es necesario analizar cuál sea el fundamento

14 Cfr. BISCOTTINI, G., *ob. cit.*, pág. 413.

jurídico de las exenciones tributarias de que gozan los agentes diplomáticos extranjeros en el Estado en el que desempeñan sus funciones.

Para MICHELI es muy dudosa la existencia de una norma consuetudinaria internacional que exima de determinados impuestos a los agentes diplomáticos de un Estado extranjero, inspirándose, según él, las prácticas de los Estados en este punto en reglas de cortesía internacional que no crean derechos o deberes en el Ordenamiento internacional¹⁵. Por otra parte, UDINA señala que las exenciones tributarias acordadas a los agentes diplomáticos de Estados extranjeros se basan en «reglas de cortesía internacional que tienden siempre más a generalizarse y a convertirse -por vía consuetudinaria o por coincidencia de las cada vez más numerosas normas de derecho internacional particular en la materia- en verdaderas y propias normas de derecho internacional común»¹⁶. Pero, en general, la doctrina entiende que existen normas de Derecho Internacional Consuetudinario que imponen a los Estados eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos de otros Estados¹⁷.

Con respecto a la inmunidad de ejecución no importa tanto la condición del acto del Estado extranjero, cuanto la función a la que están destinados los bienes ejecutables. Así, un bien utilizado en el ejercicio de una función pública del Estado extranjero no podría ser ejecutado

A nuestro entender, la prueba de la existencia de un deber de Derecho Internacional General en el sentido de eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos extranjeros, se podría encontrar en los convenios internacionales para evitar la doble imposición. La referencia que en la inmensa mayoría de estos convenios se hace a los Principios Generales¹⁸ del Derecho Internacional relativos a las exenciones tributarias de los agentes diplomáticos extranjeros, representa una prueba del reconocimiento, por parte de los Estados, de la existencia de normas de Derecho Internacional General sobre este punto. Tales convenios parten aquí esencialmente de lo que prevé a estos efectos el Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio de la O.C.D.E. Debemos destacar aquí que, en las sucesivas versiones del referido Modelo, se ha venido proponiendo que en todo convenio para evitar la doble imposición internacional se establezca que sus disposiciones no afectarán «a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales»¹⁹.

15 Cfr. MICHELI, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, cit., pág. 97.

16 *Il Diritto internazionale tributario*, cit., págs. 156 y 157.

17 Véanse BÜHLER, O., ob. cit., pág. 52; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 10ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1988, pág. 113; KRUSE, H.W., ob. cit., págs. 115 y 116; OLIVARES ZARZOSA, J.I., ob. cit., pág. 351; STEVE, S., ob. cit., pág. 243.

18 En la práctica, unos convenios hablan de principios generales y algunos otros de normas generales.

19 Una referencia similar se puede encontrar en el artículo 13 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional sobre las sucesiones y las donaciones de la O.C.D.E. de 1982.

A nuestro entender, la prueba de la existencia de un deber de Derecho Internacional General en el sentido de eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos extranjeros, se podría encontrar en los convenios internacionales para evitar la doble imposición

Las posibles normas consuetudinarias internacionales sobre las exenciones tributarias de los agentes diplomáticos extranjeros fueron codificadas por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961²⁰. En el preámbulo de esta Convención se señala que las inmunidades y los privilegios que en la misma se reconocen no se conceden en beneficio de las personas, sino con el fin de garantizar el desempeño eficaz de las funciones de las misiones diplomáticas en calidad de representantes de los Estados. Así, debemos tener presente que los

mencionados privilegios fiscales ayudan a preservar la independencia necesaria para el correcto desempeño por parte de los agentes diplomáticos de sus funciones²¹. Piénsese, por ejemplo, en los problemas que podría generar una inspección tributaria en relación a un agente diplomático, dado el secreto que debe rodear sus funciones.

Por lo que respecta a nuestro Ordenamiento tributario, debemos recordar que, siguiendo la tradición normativa del mismo en las distintas leyes que se han venido sucediendo, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la condición de agente diplomático o de personal consular, así como otras funciones al servicio de Estados extranjeros, determinan, a título de reciprocidad²², en relación a los sujetos de nacionalidad extranjera, que no queden sometidos al primero y, en su caso, sí al segundo, aunque residan, en función del desempeño de sus funciones, en territorio español.

De otro lado, muchas veces, los funcionarios de las organizaciones internacionales gozan, en los Estados miembros de las mismas, de privilegios fiscales similares a los reconocidos a los agentes diplomáticos. Pero en estos casos no se trata de privilegios que encuentren su origen en el Derecho Internacional consuetudinario, sino en acuerdos internacionales²³. De origen convencional son también los privilegios fiscales de las propias organizaciones internacionales. De esta forma, desde la perspectiva tributaria, mientras en materia diplomática y de Estados extranjeros pueden tener alguna influencia las normas generales del Derecho Internacional, en materia de organizaciones internacionales y de sus funcionarios no se daría ya tal influencia.

20 En este Convenio se prevén privilegios fiscales relativos no sólo a los agentes diplomáticos, sino también al Estado al que pertenece la misión diplomática. Por otra parte, recordemos aquí que exenciones tributarias relativas al Estado extranjero titular de una oficina consular fueron recogidas en la Convención de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1963, donde también se contemplaron privilegios fiscales para el personal consular.

21 Sobre las razones que históricamente se han dado para justificar el régimen tributario privilegiado de los agentes diplomáticos, véase LEMUS CHAVARRI, F. de: «Régimen fiscal de las misiones y de los agentes diplomáticos acreditados en España», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 794 a 796.

22 Apartado 2 del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

23 En este sentido, véanse MONACO, R.: «La condizione giuridica esterna dei funzionari internazionali», en la *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1951, pág. 404; SOLA, M. de: «Impuesto municipal sobre las residencias principales de los funcionarios de las Comunidades Europeas», en *Noticias/C.E.E.*, núm. 24, 1987, pág. 131; UDINA, M., «Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali», en *Gegenwartsprobleme des internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie* (Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag), Girardet & Co., Hamburg, 1953, pág. 282.

No obstante, GÓMEZ TARRAGONA entiende que el Derecho Internacional consuetudinario puede tener en este tema cierta influencia («Tributación de los funcionarios de los organismos internacionales», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, cit., pág. 835).

Repercusiones tributarias de la dación en pago en el concurso de acreedores

Olga Carreras Manero y Sabina de Miguel Arias

Profesoras Ayudantes Doctoras de Derecho financiero y tributario.

Universidad de Zaragoza

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto el estudio y análisis de los aspectos tributarios derivados de uno de los mecanismos más comúnmente utilizados en los procesos de refinanciación, en concreto, de la dación en pago, puesto que dicha figura presenta importantes repercusiones no sólo para el deudor, sino también para los correspondientes acreedores. Siendo esto así, vamos a abordar, en primer lugar, los caracteres generales de los acuerdos de refinanciación y de la dación en pago, para pasar a afrontar, ya con posterioridad, las implicaciones que la realización de este último negocio jurídico comporta en los distintos tributos.

Abstract

This paper aims about the tax consequences of refinancing agreement, specially assignment in payment, because this institution has important effects for debtors and creditors. For this purpose, we will studied, firstly, generally characters of refinancing agreements and assignment in payment, and secondly, the tax implications of this contract.

Palabras clave

Acuerdos de refinanciación; Dación en pago.

Keywords

Refinancing Agreement; Assignment in Payment.

Sumario:

1. Introducción
2. Los acuerdos de refinanciación en el concurso
3. La dación de bienes inmuebles en pago como acuerdo de refinanciación
 - 3.1. Cuestiones generales de la dación en pago
 - 3.2. Aspectos fiscales de la dación en pago
 - 3.2.1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - 3.2.2. El Impuesto sobre el Valor Añadido
 - 3.2.3. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
 - 3.2.4. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades
4. Referencias bibliográficas

1. Introducción

Como es bien sabido, uno de los principales objetivos de la reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal –en adelante, LC– operada por obra de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, ha consistido en potenciar y facilitar los *acuerdos de refinanciación* para garantizar el cobro de los acreedores mediante fórmulas extrajudiciales.

A estos efectos, la referida reforma permite retrasar la solicitud de la declaración de concurso a través de la comunicación al Juez de lo Mercantil del comienzo de las pertinentes negociaciones para alcanzar un acuerdo de refinanciación, circunstancia ésta que va a facilitar la superación de la situación de insolvencia del deudor¹.

Asimismo, y dada la actual situación de crisis económica en la que se encuentra nuestro país, se ha visto aumentado el empleo de dichos acuerdos como una medida tendente a solventar, aunque sea en parte, los problemas derivados de la falta de liquidez, evitándose, a tal fin, que se inste la declaración de concurso.

Siendo esto así, en el presente trabajo centraremos nuestra atención en las consecuencias fiscales que conlleva uno de los mecanismos más comúnmente utilizados en los procesos de refinanciación, esto es, la *dación en pago*, la cual presenta importantes repercusiones tributarias no sólo para el deudor, sino también para los correspondientes acreedores. En este sentido, examinaremos, en primer término, los aspectos generales de los acuerdos de refinanciación y de la dación en pago, para pasar a abordar, ya en un segundo lugar, las implicaciones que la realización de este último negocio jurídico comporta en los distintos tributos.

2. Los acuerdos de refinanciación en el concurso

En lo que atañe a la posibilidad de alcanzar *acuerdos de refinanciación* por el deudor, el artículo 71.6 de la LC establece que éstos no podrán ser objeto de rescisión cuando concurren una serie de *condiciones*; en concreto, dicho precepto viene a disponer que los mismos deben ampliar significativamente el crédito disponible o modificar las obligaciones del deudor –bien mediante prórroga de su plazo de vencimiento o del establecimiento de otras diversas contraídas en sustitución de aquéllas–, siempre que tales acuerdos respondan a un plan de viabilidad que permita la continuidad de la actividad profesional o empresarial en el corto y medio plazo.

Junto a ello, se exige que, con anterioridad a la declaración del concurso, el acuerdo haya sido suscrito por los acreedores cuyos créditos representen al menos tres quintos del pasivo del deudor en la fecha de la adopción del acuerdo de refinanciación², siendo necesario, a su vez, que aquél haya sido informado favorablemente por un experto independiente designado a su prudente arbitrio por el Registrador Mercantil del domicilio del

1 CALDERÓN PATIER, C., y GONZÁLEZ LORENTE, A.: "Fiscalidad de los procesos de refinanciación previos al concurso de acreedores", *RDP*, núm. 28, 2012, pág. 306.

2 En relación con el requisito enunciado en el texto, el artículo 71.6 de la LC establece que "*En el caso de acuerdos de grupo, el porcentaje señalado se calculará tanto en base individual, en relación con todas y cada una de las sociedades afectadas, como en base consolidada, en relación con los créditos de cada grupo o subgrupo afectados y excluyendo en ambos casos del cómputo del pasivo los préstamos y créditos concedidos por sociedades del grupo*".

A raíz de la reforma operada por obra de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, los acuerdos de refinanciación quedan ya configurados como una categoría específica en sede de la LC, al evitar los mismos la declaración de concurso, resultar irrevocables por la vía del artículo 71 de esta última Ley, conceder un privilegio a las personas que aportan tesorería a la empresa en dificultades y, en ciertos supuestos, extender sus efectos a otros acreedores

deudor conforme a lo previsto en el Reglamento del Registro Mercantil³ y, asimismo, que el referido acuerdo se formalice en el correspondiente instrumento público, al que deberán adjuntarse todos los documentos que justifiquen su contenido y el cumplimiento de los citados requisitos.

En relación con esta cuestión, es preciso tener en cuenta, en primer término, que durante la negociación de los acuerdos de refinanciación queda suspendido el deber de solicitar el concurso por el deudor, impidiéndose también la tramitación de las solicitudes de declaración de concurso a instancia de cualquiera de los acreedores (arts. 5.bis y 15.3 LC); por su parte, y en segundo lugar, los créditos otorgados en el marco de los mencionados acuerdos ostentarán un tratamiento especial en caso de que haya que acudir con posterioridad al concurso –en concreto, el 50% tendrá la consideración de créditos con privilegio general (art. 91.6 LC)⁴ y el 50%

restante serán créditos contra la masa (art. 84.2.11 LC)– y, ya por último, debe destacarse que la espera alcanzada en aquéllos podrá extenderse a los acreedores financieros aunque no los hayan suscrito (Disposición Adicional 4ª apartado primero LC)⁵.

En conclusión, VALPUESTA GASTAMINZA ha señalado, a este respecto, que a raíz de la reforma operada por obra de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, los acuerdos de refinanciación quedan ya configurados como una categoría específica en sede de la LC, al evitar los mismos la declaración de concurso, resultar irrevocables por la vía del artículo 71 de esta última Ley, conceder un privilegio a las personas que aportan tesorería a la empresa en dificultades y, en ciertos supuestos, extender sus efectos a otros acreedores⁶.

3 A este respecto, debe tenerse en cuenta que “Si el acuerdo de refinanciación afectara a varias sociedades del mismo grupo, el informe podrá ser único y elaborado por un solo experto, designado por el registrador del domicilio de la sociedad dominante, si estuviera afectada por el acuerdo o en su defecto por el del domicilio de cualquiera de las sociedades del grupo. El informe del experto contendrá un juicio técnico sobre la suficiencia de la información proporcionada por el deudor, sobre el carácter razonable y realizable del plan en las condiciones definidas en el párrafo primero y sobre la proporcionalidad de las garantías conforme a condiciones normales de mercado en el momento de la firma del acuerdo. Cuando el informe contuviera reservas o limitaciones de cualquier clase, su importancia deberá ser expresamente evaluada por los firmantes del acuerdo” (art. 71.6 LC).

4 A estos efectos, el precepto citado en el texto viene a establecer que son créditos con privilegio general “Los créditos que supongan nuevos ingresos de tesorería concedidos en el marco de un acuerdo de refinanciación que reúna las condiciones previstas en el artículo 71.6 y en la cuantía no reconocida como crédito contra la masa”.

5 A cuyo tenor: “Podrá homologarse judicialmente el acuerdo de refinanciación que reúna las condiciones del artículo 71.6 y haya sido suscrito por acreedores que representen al menos el setenta y cinco por ciento del pasivo titularidad de entidades financieras en el momento de la adopción del acuerdo. Por la homologación judicial los efectos de la espera pactada para las entidades financieras que lo hayan suscrito se extienden a las restantes entidades financieras acreedoras no participantes o disidentes cuyos créditos no estén dotados de garantía real”.

6 VALPUESTA GASTAMINZA, E.: “Los «acuerdos de refinanciación» en el proyecto de reforma de la Ley Concursal”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 15, 2011, pág. 161.

Así, y una vez puesto de relieve lo anterior, es necesario indicar que existen diversos mecanismos de refinanciación como alternativa al concurso de acreedores, siendo los más habitualmente empleados la condonación de deuda, la dación de inmuebles en pago y la capitalización de deuda. De este modo, es el momento de centrar nuestra atención en la figura de la *dación en pago*, en la medida en que la misma presenta importantes consecuencias en el ámbito tributario.

3. La dación de bienes inmuebles en pago como acuerdo de refinanciación

En este sentido, y en lo que concierne a la dación en pago de deudas, debemos señalar, desde este preciso instante, que sólo vamos a abordar, en las páginas sucesivas, los aspectos fiscales que atañen a dicho negocio jurídico, prescindiendo, por consiguiente, de otras cuestiones relativas al mismo; no obstante, efectuaremos, con carácter previo, un sucinto análisis de su régimen jurídico, para, ya con posterioridad, examinar cada uno de los tributos en que aquélla tiene repercusión.

3.1. Cuestiones generales de la dación en pago

La *dación en pago* ha sido definida como aquel negocio jurídico mediante el cual el deudor cede sus bienes al acreedor para satisfacer una deuda pendiente, siendo, por tanto, un mecanismo que permite extinguir –ya sea de forma total o parcial– la obligación de que se trate⁷. En este sentido, el Tribunal Supremo ha venido a considerar que la misma “supone un acto en virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad a fin de que el acreedor-receptor los aplique al pago de su crédito”⁸, con una finalidad solutoria, compensatoria y extintiva de dicha obligación de pago⁹.

Junto a lo anterior, debe ponerse de relieve que la figura que ahora ocupa nuestra atención no tiene una definición concreta en la normativa civil, dado que la misma no debe confundirse con la cesión para el pago de deudas o *cesio pro solvendo* prevista en el seno del artículo 1175 del Código Civil, a tenor del cual “El deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Esta cesión, salvo pacto en contrario, sólo libera a aquél de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos”.

En consecuencia, se ha venido entendiendo que a la dación en pago le resultan aplicables, por analogía, las normas reguladoras de la *compraventa*, habiendo indicado el Tribunal Supremo que dicha figura constituye “un acto por virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, a fin de que éste aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular, actuando este crédito con igual función que el precio en el contrato de compraventa”¹⁰.

De acuerdo con ello, es posible afirmar que la dación en pago constituye un acuerdo entre el deudor y el acreedor, en cuya virtud este último sujeto va a aceptar una prestación diversa a la inicialmente pactada, extinguiéndose la

7 JORBA JORBA, O.: “Breve referencia a las consecuencias fiscales de la dación en pago”, QF, núm. 20, 2011 (versión digital).

8 Sentencia del TS de 27 de febrero de 1993 (RJ 1993/1301).

9 Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2000 (RJ 2000/9319).

10 Sentencia del TS de 13 de febrero de 1989 (RJ 1989/831). Por su parte, la Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2006 (JUR 2006/157317) ha indicado que “las operaciones de dación en pago de deudas deben acomodar su regulación al régimen jurídico de la compraventa, al carecer de reglas específicas”.

obligación como si se tratara del *idem corpus*, siendo inmediata la eficacia extintiva de aquélla, a diferencia de lo que sucede, empero, en la cesión para pago, donde la misma es diferida en el tiempo¹¹.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que este último negocio jurídico no presenta efectos liberatorios hasta el momento en que tiene lugar la enajenación y liquidación de los bienes de que se trate, debiendo aplicarse su importe, acto seguido, al pago de la deuda –de modo total o parcial– de los acreedores, lo cual dará lugar a la correspondiente extinción¹².

En definitiva, y a la vista de las consideraciones ahora realizadas, debemos concluir que los elementos que caracterizan la dación en pago son los *tres siguientes*: el consentimiento del acreedor –bilateralidad–, una prestación diversa a la inicialmente pactada –onerosidad– y la extinción inmediata de la obligación –*causa solvendi*–¹³.

3.2. Aspectos fiscales de la dación en pago

Una vez examinados los caracteres configuradores de la dación en pago, es el momento de abordar, a continuación, los *aspectos fiscales* de dicha figura, para lo cual nos centraremos en cada uno de los tributos en los que la misma presenta algún tipo de repercusión, comenzando nuestro examen, en primer lugar, por el *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*.

3.2.1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En este sentido, y en relación con la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas –en adelante, ITPO–, cabe señalar que tal impuesto grava la segunda transmisión de inmuebles, al disponer el artículo 7.1º del *Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* —en adelante, TRLITPAJD— que “*Son transmisiones patrimoniales sujetas: Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas*”, indicando, acto seguido, el artículo 7.2.a) de la citada norma, en lo que respecta a la liquidación y pago de aquél, que se considerarán transmisiones patrimoniales “*Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas*”.

Así, en los supuestos de dación en pago lo habitual será que el deudor entregue el inmueble hipotecado a una determinada entidad financiera¹⁴, estando constituida la *base imponible* del impuesto que ahora ocupa nuestra atención por el valor real del inmueble aceptado por aquélla en el momento en que se reciba a fin de cancelar la

11 FUSTER ASENCIO, Mª. C.: “Efectos tributarios de la dación en pago”, *RCT*, núm. 346, 2012, pág. 53.

12 En este sentido, FUSTER ASENCIO (“Efectos tributarios de la dación en pago”, op. cit., pág. 53) ha puesto de relieve que “*lo que se transmite al acreedor es la posesión de determinados bienes para que con su enajenación se cobre la deuda pendiente o parte de la misma, ya que, conforme establece el artículo 1175 del CC, salvo pacto en contrario, sólo libera al deudor de su responsabilidad por el importe de los bienes cedidos*”.

13 Cfr., FUSTER ASENCIO, Mª. C.: “Efectos tributarios de la dación en pago”, op. cit., pág. 56.

14 A estos efectos, el Informe de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de 9 de mayo de 2013 ha venido a señalar que, en el caso de que la dación en pago consista en la entrega a una entidad financiera del mismo inmueble que originó la deuda con un valor inferior al total de la deuda pendiente, no cabe considerar que exista una condonación de deuda con “*animus donandi*”, sino que el negocio jurídico efectuado presenta una causa onerosa, tributando, en consecuencia, en el ITPO.

deuda pendiente¹⁵. De acuerdo con ello, lo esencial va a ser el *valor* y no el precio efectivamente satisfecho, tal y como prevé el artículo 10 del TRLITPAJD, a cuyo tenor: *“La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca”*¹⁶.

En lo que atañe a la valoración de los citados bienes en los casos de dación en pago de deudas, es preciso advertir que será susceptible de comprobación el valor objeto de transmisión y no, en cambio, el importe del débito satisfecho¹⁷.

Por lo demás, y ya en lo relativo a la modalidad *Actos Jurídicos Documentados* –en adelante, AJD–, las actuaciones de dación en pago quedarán sujetas a la misma cuando la transmisión del bien inmueble se realice por un empresario o profesional y tribute en el Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, IVA–, siempre que tal negocio jurídico se formalice mediante escritura pública.

A estos efectos, cabe señalar que en la dación en pago de inmuebles hipotecados resulta imprescindible cancelar la hipoteca correspondiente, debiendo inscribirse necesariamente dicha cancelación en el Registro. En concreto, y como indica el artículo 10.2.c) del TRLITPAJD, la base imponible del tributo arriba citado en primer lugar aparece formada por *“el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo”*.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que las primeras copias de escrituras notariales, siempre que las mismas documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, se encuentran exentas del gravamen gradual de la modalidad AJD que grava los documentos notariales [art. 45.B).18 TRLITPAJD].

3.2.2. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Una vez efectuadas las consideraciones precedentes, y en lo que atañe ya al IVA, cabe señalar que cuando aquel sujeto que realice el negocio jurídico que ocupa nuestra atención tenga la consideración de empresario o profesional, tal actuación se sujetará al referido tributo.

A estos efectos, es preciso distinguir las *dos siguientes situaciones*: por un lado, las entregas de inmuebles sujetas y no exentas y, por otro, las entregas sujetas y exentas en las cuales se renuncia a la exención.

Así, y en lo que atañe al primero de los supuestos arriba aludidos, la entrega por empresarios o profesionales de inmuebles se halla *sujeta y no exenta* de IVA, siempre que se trate de la primera entrega de edificaciones de nueva construcción, terrenos edificables o edificaciones aún no terminadas. No obstante, hay que tener en cuenta, empero, que cuando dichas operaciones se realicen mediante el otorgamiento de escritura pública deberá abonarse la cuota gradual de AJD.

15 FUSTER ASENCIO, M^a. C.: “Efectos tributarios de la dación en pago”, *op. cit.*, pág. 81.

16 En este sentido se ha pronunciado el TSJ de Andalucía (Sevilla) en su Sentencia de 22 de junio de 2007 (JUR 2008/25290).

17 A este respecto, la Sentencia del TSJ de Andalucía (Granada) de 21 de mayo de 2001 (JUR 2001/225885) ha puesto de relieve que *“el acto gravado ha de serlo tomando en consideración el valor de los bienes que son efectivamente objeto de transmisión, con independencia del importe de la deuda que con ellos queda saldada, porque lo gravado es la transmisión del bien otorgado en pago de dicha deuda y esta transmisión ha de ser valorada atendiendo al valor real del bien que se entrega que no considerando el montante de la deuda que la dación en pago viene a solventar”*.

Que los elementos que caracterizan la dación en pago son los tres siguientes: el consentimiento del acreedor –bilateralidad–, una prestación diversa a la inicialmente pactada –onerosidad– y la extinción inmediata de la obligación –*causa solvendi*–

En lo que respecta a la segunda de las hipótesis mencionadas con anterioridad, van a encontrarse sujetas y exentas aquellas operaciones en las cuales se produzca una segunda o ulterior entrega del bien inmueble objeto de la dación en pago, siempre que el mismo hubiera sido utilizado de forma ininterrumpida durante dos o más años, o se trate de terrenos no edificables.

En relación con esta cuestión, debe destacarse la posibilidad de *renunciar* a la referida exención en el IVA cuando se cumplan los requisitos recogidos en sede del artículo 20.Dos de la **Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** –en adelante, LIVA–, a cuyo tenor: *“Las exenciones (...) podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones”*¹⁸.

Ahora bien, ha de tomarse en consideración que tales circunstancias no van a concurrir en el caso de entidades financieras, en la medida en que las mismas no tienen derecho a la deducción total del IVA soportado y se someterán al *régimen de prorata*, pudiendo deducirse, en consecuencia, sólo un porcentaje del citado impuesto soportado en sus adquisiciones. De acuerdo con ello, es posible afirmar que la LIVA, al exigir que cuando se renuncie a la exención –esto es, en el momento en que el banco adquiere el inmueble– se tenga derecho a la deducción del 100% del IVA soportado, está reclamando seguridad y certeza en las condiciones que debe reunir el adquirente¹⁹.

Siendo esto así, es preciso indicar que, en los casos en que no sea posible practicar la renuncia a la exención del impuesto que ocupa nuestra atención en estos momentos, la dación en pago quedará sometida al ITPO.

En lo que concierne ya a la *base imponible* del IVA en los supuestos de dación en pago, la primera cuestión que cabe señalar hace referencia a que, en tales hipótesis, no resulta aplicable el régimen jurídico establecido en relación con la permuta²⁰, y ello a pesar de la similitud existente entre ambas figuras. En efecto, en los casos de dación en pago el acreedor acepta recibir una prestación diversa –en nuestro caso, un inmueble– a la originariamente pactada, a fin de cancelar la deuda pendiente, lo cual conlleva la no aplicación de las reglas específicas previstas en el seno del artículo 79 de la LIVA²¹.

18 Junto a lo indicado en el texto, el referido precepto viene a establecer, a su vez, que *“Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales”*.

19 Cfr., Sentencias del TS de 5 de octubre de 2005 (RJ 2005/7553) y de 14 de marzo de 2006 (RJ 2006/5532) y FUSTER ASENCIO, M^a. C.: “Efectos tributarios de la dación en pago”, *op. cit.*, pág. 78.

20 A tenor de lo establecido en el artículo 79.Uno de la LIVA: *“En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes. No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior”*.

21 Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2006.

En este sentido, la mencionada operación tributará como si se tratase de una compraventa, en la cual el crédito del adjudicatario opera como precio de la misma, debiendo acudirse a las *reglas generales* de determinación de la base imponible del IVA recogidas en el artículo 78 de la norma arriba citada, en cuya virtud: *“La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”*.

La base imponible del referido tributo en los casos de dación en pago de un inmueble se encuentra constituida por la cuantía de la deuda que se extingue, siendo éste el importe asignado en la correspondiente factura

Así pues, y en conclusión, la base imponible del referido tributo en los casos de dación en pago de un inmueble se encuentra constituida por la cuantía de la deuda que se extingue, siendo éste el importe asignado en la correspondiente factura²².

Por otro lado, y en lo que se refiere al *tipo de gravamen* aplicable en tales situaciones, cabe señalar que el mismo será del 10% siempre que se trate de entregas de inmuebles que puedan ser susceptibles de constituir la vivienda habitual del contribuyente, debiéndose aplicar el tipo del 21% cuando se trate de otro tipo de inmuebles²³. De este modo, si estos últimos se encuentran en construcción la adjudicación estará sujeta, en todo caso, al tipo general del IVA, siendo la entrega que se efectúe en el momento en que la misma haya finalizado la que tenga la consideración de primera entrega y no la producida con ocasión de la referida adjudicación²⁴.

Ya para finalizar el presente epígrafe, sólo resta hacer alusión a la novedad que ha sido incorporada en relación con esta cuestión a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, con el fin de evitar comportamientos fraudulentos en operaciones de dación en pago. A estos efectos, la referida Ley ha venido a incluir un nuevo supuesto de *inversión del sujeto pasivo* aplicable en las entregas de bienes inmuebles *“efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente”* [art. 84.Uno.2.e) LIVA]²⁵.

22 FUSTER ASENCIO, M^a. C.: “Efectos tributarios de la dación en pago”, *op. cit.*, pág. 80. Por su parte, la Sentencia de la AN de 23 de enero de 2008 (JUR 2008/124947) ha venido a indicar que en los casos de dación en pago *“el crédito que se cancela opera como precio de la operación, y la base imponible a considerar es el importe total de la contraprestación que necesariamente coincide con el importe de la deuda que se cancela”*.

23 Tal y como establece el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

24 CARDERÓN PATIER, C., y GONZÁLEZ LORENTE, Á.: “Fiscalidad de los procesos de refinanciación previos al concurso de acreedores”, *op. cit.*, pág. 315.

25 En concreto, la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 señala que la referida modificación *“pretende evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda Pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro y, a continuación, se solicita el aplazamiento o se declara el concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda Pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda Pública”*.

El Tribunal Supremo ha venido a afirmar que va a realizarse el hecho imponible del IIVTNU en los casos en que un terreno urbano es objeto de adjudicación o dación en pago de una deuda, puesto que, a juicio del citado órgano jurisdiccional, la adjudicación o dación en pago se caracteriza por su naturaleza de enajenación con causa onerosa

En consecuencia, en estas concretas daciones en pago de inmuebles los sujetos pasivos no serán quienes efectúen la entrega del mencionado bien, sino los *"empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto"* (art. 84.Uno.2 LIVA). Así pues, en estos casos, será sujeto pasivo de este impuesto el empresario o profesional que ostente la condición de adquirente por la dación en pago, estando obligado a reflejar el IVA repercutido en la correspondiente autoliquidación.

Por lo demás, ha de tomarse en consideración que la citada inversión del sujeto pasivo se producirá, asimismo, cuando se efectúe la entrega de un inmueble a consecuencia de un proceso concursal,

así como en los supuestos en que se hubiera renunciado a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA, a la que hemos hecho alusión en un instante anterior [art. 84.Uno.2.e) LIVA].

3.2.3. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Una vez efectuadas las consideraciones precedentes, es el momento de centrar nuestra atención en el *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* –en adelante, IIVTNU–, en la medida en que la dación en pago va a tener repercusión, asimismo, en sede del citado tributo.

En este sentido, el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –en adelante, TRLRHL– define la referida figura impositiva como un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, siempre que el mismo se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre aquéllos.

A este respecto, el Tribunal Supremo ha venido a afirmar que va a realizarse el hecho imponible del IIVTNU en los casos en que un terreno urbano es objeto de adjudicación o dación en pago de una deuda, puesto que, a juicio del citado órgano jurisdiccional, la adjudicación o dación en pago se caracteriza por su naturaleza de enajenación con causa onerosa²⁶.

Junto a lo anterior, es preciso indicar que la *base imponible* del IIVTNU se encuentra constituida por el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (art. 107.1 TRLRHL). De este modo, el deudor, en calidad de sujeto que transmite el terreno de que se trate, será sujeto pasivo de dicho impuesto a título de contribuyente²⁷.

26 Sentencia del TS de 25 de marzo de 1992 (RJ 1992/2346).

27 No obstante, cuando el contribuyente fuese una persona física no residente en España tendrá la consideración de sustituto del contribuyente la persona física o jurídica que adquiera el terreno.

3.2.4. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades

En lo que atañe a los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, IRPF– y sobre Sociedades –en adelante, ISoc–, cabe señalar que la entrega y la transmisión de los bienes inmuebles dados en pago producirá una *alteración patrimonial* con repercusión en dichos tributos.

Ahora bien, debe indicarse, en relación con esta cuestión, que la referida variación patrimonial puede originar una ganancia o una pérdida sujeta al IRPF o al ISoc en función de la cualidad del sujeto pasivo –ya sea el mismo persona física o jurídica–, circunstancia ésta que vendrá determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de enajenación del elemento patrimonial de que se trate²⁸.

En este sentido, y en lo que respecta, en concreto, a la determinación del *valor de enajenación* en tales situaciones, el Tribunal Supremo ha venido a afirmar que aquél se fijará en atención al importe real por el que la susodicha enajenación se hubiera efectuado, siendo tal cuantía, en los casos de dación en pago, la efectivamente *obtenida* por el propietario deudor en orden a la extinción de sus deudas, sin perjuicio, no obstante, de las reducciones por gastos y tributos por él satisfechos²⁹.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que aquel contribuyente persona física que transmita su *vivienda habitual* podrá beneficiarse de la exclusión del gravamen en el IRPF originado en dicha operación, siempre que reinvierta el importe obtenido en la transmisión en la adquisición de una nueva. Ahora bien, difícilmente concurrirá tal hipótesis en los casos en que se transmita la referida vivienda en pago de un crédito, en la medida en que el sujeto de que se trate no se encontrará en condiciones de adquirir otra vivienda.

Así, en tales supuestos únicamente podrán aplicarse ciertas exenciones previstas en el artículo 33.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio —en adelante, LIRPF—; más en concreto, cuando las ganancias que se pongan de manifiesto sean consecuencia de la transmisión, por mayores de 65 años o en situación de dependencia severa o gran dependencia, de su vivienda habitual o cuando la dación en pago tenga por objeto bienes del Patrimonio Histórico Español³⁰.

Por lo demás, ha de ponerse de relieve que aquel contribuyente que haya practicado la *deducción por adquisición de vivienda habitual* contemplada en el artículo 68 de la LIRPF, pero no haya residido en la misma durante un plazo continuado de tres años en el momento en que tiene lugar la dación en pago, deberá proceder, con carácter general, a regularizar su situación tributaria, devolviendo las deducciones incorrectamente practicas más los intereses de demora correspondientes.

28 Sentencia de la AN de 22 de octubre de 2001 (JT 2001/1860).

29 Sentencia del TS de 18 de septiembre de 2009 (RJ 2006/5508).

30 FUSTER ASENCIO, M^a. C.: "Efectos tributarios de la dación en pago", *op. cit.*, pág. 70.

4. Referencias bibliográficas

- › CALDERÓN PATIER, C., y GONZÁLEZ LORENTE, A.: "Fiscalidad de los procesos de refinanciación previos al concurso de acreedores", *RDP*, núm. 28, 2012.
- › FUSTER ASENCIO, M^a. C.: "Efectos tributarios de la dación en pago", *RCT*, núm. 346, 2012.
- › JORBA JORBA, O.: "Breve referencia a las consecuencias fiscales de la dación en pago", *QF*, núm. 20, 2011.
- › VALPUESTA GASTAMINZA, E.: "Los «acuerdos de refinanciación» en el proyecto de reforma de la Ley Concursal", *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 15, 2011.



Régimen fiscal de los toreros:

Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Comentario a la S.T.S. de 3 de julio de 2012, Recurso de Casación núm 340/2009. Referencia a la dictada el 16 de mayo de 2013, Recurso de Casación núm 4602/ 2010.

Jesús María Calderón González

Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso–Administrativo de la Audiencia Nacional. Magistrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo.

Resumen

El presente artículo comenta una sentencia del Tribunal Supremo relativa al régimen fiscal de los toreros. Aunque no era un tema debatido por la Inspección, el ejercicio impugnado es el de 1999, en el que entró en vigor la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y aquella considera que estamos ante rendimientos de actividades económicas, se comienza recordando la jurisprudencia sobre la calificación de los rendimientos percibidos por dichos artistas.

Y después, el artículo, al glosar la sentencia del Alto Tribunal, hace referencia a cuatro cuestiones.

La procesal, de orden público, versa sobre la cuantía necesaria para acceder a la casación en supuestos de declaración conjunta, teniendo en cuenta que los recurrentes, el torero y su cónyuge, habían presentado una declaración de este tipo.

En lo que se refiere a las cuestiones de fondo, la primera hace referencia a la necesidad de motivar el inicio de las actuaciones inspectoras, cuestión donde el Tribunal exige que los recurrentes prueben la posible arbitrariedad de la Administración, lo que en este caso no ha acontecido.

La segunda plantea la deducibilidad como gasto de la compra de entradas realizadas por el torero y repartidas, después, a personas claves de la contratación taurina, gastos que la sentencia entiende deducibles al guardar evidente relación con sus futuros ingresos.

Finalmente, se rechaza la condición de incrementos injustificados de patrimonio respecto de aquellos ingresos de los que claramente se conoce su origen, más aún cuando esta figura siempre tiene carácter residual.

Abstract

This article comments on a judgment of the Supreme Court relating to the taxation of the bullfighters. Although not a topic discussed by the Inspectorate, exercise is contested 1999, which came into force the law 40/1998, of December 9, the Income Tax of Individuals and that considers this to earned income, we start recalling the jurisprudence on the qualification of the income earned by these artists. And then, the article, in glossing the judgment of the High Court, refers to four issues.

The procedural public policy, concerns the amount required to access the appeal in cases of joint statement, considering that the appellants, the bullfighter and his spouse had filed a statement of this kind.

In regard to the substantive issues, the first refers to the need to encourage the start of inspections, an issue which the Court requires that the plaintiffs prove the possible arbitrariness of the administration, which in this case has not happened.

The second raises the deductible as an expense ticket made by the matador and spread then to hiring key people taurine, expenses deductible in the ruling means keep clear regarding their future income.

Finally, we reject the unjustified increases provided regarding those assets income that clearly knows its origin, especially when this figure always has residual character.

Palabras Clave

Toreros, régimen fiscal, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Keywords

Bullfighters, personal income tax, tax and customs sistem.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que comentamos enjuicia una liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 1999, casando la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de noviembre de 2008, dictada en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 265/2006 y estima dicho recurso.

La Inspección, en Acta de disconformidad de fecha 7 de septiembre de 2001, modificaba las bases declaradas por el recurrente, torero de profesión, y su cónyuge, que habían declarado en régimen de declaración conjunta, al no admitir como gasto deducible las compras de entradas para los espectáculos en los que el propio recurrente participa como torero, y apreciar un incremento de patrimonio injustificado derivado de las diferencias entre las entradas en divisas y los ingresos por torear en América. Aunque no vayamos a entrar en la calificación como rendimientos de trabajo de los obtenidos por el matador de toros, calificación que, a los mencionados artistas, en el ejercicio que nos ocupa, 1999, ya no se mantiene por la Inspección, conforme al artículo 16. 3, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias: “3. *No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas*”, no podemos dejar de reseñar, pues fue una cuestión hartamente debatida, la doctrina jurisprudencial sobre esta cuestión, expuesta, entre otras, en sentencia de 9 de febrero de 2012, recurso de casación núm. 3304/2008, FD3, resolución referida a ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la citada Ley 40/1998:

“La cuestión objeto del recurso de casación se refiere a la calificación, a efectos del IRPF, de las rentas que percibió el Sr. Nemesio en el desarrollo de su actividad como torero durante los ejercicios 1996 a 1998.

Para una mejor respuesta a la cuestión suscitada resulta necesario realizar dos consideraciones previas.

En primer lugar, la cuestión de fondo a la que se da respuesta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996, que sirve de soporte argumental tanto a la Administración como al TEAR y al TEAC, y que después recoge también la Audiencia Nacional, es la de la sujeción o no al IVA de las corridas de toros en que participó un matador de toros. Y a estos efectos, la Sentencia señala expresamente lo siguiente:

«El Estatuto de los Trabajadores, aprobado por la Ley 8/1980, de 10 de Marzo, distingue dos clases de relaciones laborales, la común, a la que se aplican las disposiciones de dicho Estatuto, y las especiales, que aparecen mencionadas en su artículo 2º, entre las cuales se halla (apartado 1, letra e), “la de los artistas en espectáculos públicos”. Esta relación laboral especial de artistas ya aparecía considerada como tal en la Ley 16/1976, de 8 de Abril, de Relaciones Laborales, con el compromiso de reglamentarla en el plazo de dos años, compromiso que no se cumplió. La Disposición Adicional Segunda del Estatuto de los Trabajadores preceptuó que se aprobaría el necesario reglamento en el plazo de dieciocho meses. Este plazo fue prorrogado por la Disposición Adicional de la Ley 32/1984, de 2 de Agosto (RCL 1984, 2012), y al fin se reguló el régimen laboral especial de artistas en espectáculos públicos por el Real Decreto 1435/1985, de 1 de Agosto (RCL 1985, 2023).

El artículo 1º de dicho Real Decreto dispone que “se entiende por relación especial de trabajo de los artistas en espectáculos públicos la establecida entre un organizador de espectáculos públicos o empresario y quienes se

dediquen voluntariamente a la prestación de una actividad artística por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de aquéllos a cambio de una retribución”; este mismo artículo incluye dentro de las actividades artísticas las que se celebran directamente ante el público, en las plazas de toros, obviamente, las corridas de toros y novillos.

Debe quedar claro que el organizador o empresario de corridas de toros, es el que alquila la plaza o la tiene en concesión o propiedad, adquiere las reses, contrata la publicidad, obtiene los permisos o licencias gubernativos, paga la Licencia fiscal de Actividades Industriales y Comerciales y contrata a los profesionales taurinos en sentido estricto que son, el matador de toros y su cuadrilla, integrada por los banderilleros, los picadores y el mozo de estoques, y aparte todo el personal de “Servicios de Plaza”, como son los timbaleros, los alguacilillos, etc. El empresario se encarga de la organización del espectáculo, si bien no tiene competencia alguna en el campo del arte taurino que incumbe al matador o sea al maestro, ni tampoco en orden a la dirección de la lidia, que corresponde según el Reglamento taurino, al Presidente. El empresario asume el riesgo empresarial, que viene determinado por la diferencia entre los ingresos que obtenga, nunca asegurados, y los gastos, en cambio, el torero y su cuadrilla no asumen este riesgo, porque actúan por cuenta del empresario, asumen, eso sí, los peligros propios de la lidia, y también el riesgo de fuerza mayor (lluvia, etc) que impida la celebración de la corrida, no obstante, una vez iniciada, si se suspende por fuerza mayor, el torero y su cuadrilla tienen derecho a percibir la retribución pactada.

Distinto por completo, es que el torero, como ha acontecido algunas veces, muy pocas, se convierta a la vez en organizador de sus propias corridas, pero este supuesto no se ha dado en el caso de autos, ni la Administración Pública lo ha pretendido en absoluto » (FD Séptimo).

Dicha resolución califica la relación entre el empresario taurino y el matador de toros como una relación laboral de carácter especial y de ahí deriva su no sujeción al IVA, aun reconociendo que en determinados supuestos (cuando «se convierta a la vez en organizador de sus propias corridas») podría considerarse al matador de toros como un empresario a efectos del mencionado impuesto. Pero lo que en ningún caso hace la citada Sentencia es calificar los rendimientos que percibe el torero como rendimientos del trabajo a efectos del IRPF.

Es por eso que llevan razón el recurrente cuando señala que es necesario diferenciar entre la actividad del empresario taurino y la actividad de matador de toros. Y también es cierto que no cabe invocar la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996 a efectos de calificar las rentas percibidas por el torero en el ámbito del IRPF porque la citada Sentencia, como señala la parte recurrente, no solo no se pronuncia sobre el caso concreto, sino que no existe siquiera en la misma un mínimo examen de la LIRPF.

En segundo lugar, en los ejercicios objeto de comprobación, la norma vigente era la Ley 18/1991, que en su art. 24.1 definía los rendimientos íntegros del trabajo como «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales». Y, entre los rendimientos del trabajo se incluían, en virtud de lo previsto en el art. 25 de la citada norma, las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

La calificación de las rentas percibidas por un torero en el ejercicio de su profesión a efectos del IRPF es, obviamente, un problema de calificación jurídica, pues esta es la labor que corresponde hacer cuando se trata de encuadrar las rentas percibidas por un sujeto en alguna de las categorías de rendimientos regulados por la Ley. Ahora bien, la calificación de una renta procedente de una relación laboral, tanto común como especial, como rendimiento

del trabajo, quedaba supeditada, al igual que sucedió posteriormente con la Ley 40/1998 y continúa con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a que dichas rentas no tuviesen la consideración de rendimientos derivados de una actividad económica, empresarial o profesional, lo cual se producía, de acuerdo con lo previsto en el art. 40 de la Ley 18/1991, cuando el sujeto pasivo realizase una «ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». En otras palabras, en el ámbito del IRPF, las rentas que percibe un torero en el ejercicio de su profesión no tienen por qué generar en todo caso un mismo tipo de rendimientos (ya sea trabajo o actividades económicas), sino que recibirán una u otra calificación en función de las circunstancias concretas en las que se desarrolle dicha actividad.

Por lo tanto, una interpretación sistemática de los citados preceptos conduce a que, para calificar unas rentas como rendimientos del trabajo, debe excluirse que éstas puedan ser consideradas rentas derivadas de una actividad económica. Y lo cierto es que para calificar la renta percibida por el matador de toros como rendimiento de actividad económica resulta necesario comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos por la norma; en concreto, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado.

Llegados a este punto, el comprobar si en el caso concreto se daban o no las circunstancias exigidas por la norma, es una cuestión cuya valoración realizó la Sala de instancia, y sobre la que concluyó expresamente que « [e]s posible que en ocasiones dicho matador pueda asumir la condición de empresario, tal y como apunta el Tribunal Supremo, pero esa situación, que se trataría de supuestos aislados, no ha sido acreditada en autos, pues los contratos celebrados entre los empresarios taurinos y el hoy recurrente y cuadrilla no han sido aportados ni ante la Inspección, que lo requirió en diversas ocasiones, ni ante esta jurisdicción. Además, la Inspección señala en sus informes ampliatorios, tras analizar la documentación presentada, “no se ha advertido que éste (el sujeto pasivo) organizara la celebración de los espectáculos taurinos en que participa, esto es, que procediera a la venta de entradas, contratara publicidad, adquiriera reses, solicitara permisos, indemnizara a los asistentes en caso de no celebración, etc.” » (FD Cuarto).

Sentado lo anterior, la decisión tomada por la Audiencia Nacional es una cuestión en la que no podemos entrar porque, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, « la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediatez, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios », sin que, en principio, salvo supuestos taxativos enumerados por este Tribunal, « pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley »; y ello como consecuencia de la « naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia » [entre muchas otras, Sentencias de esta Sala de 25 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9171/1996), FD Primero ; de 9 de julio de 2007 (rec. cas. núm. 4449/2004), FD Cuarto ; de 14 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 1629/2007), FD Tercero ; de 21 de mayo de 2008 (rec. cas. núm. 8380/2004), FD Cuarto ; de 18 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 11399/2004), FD Cuarto ; de 9 de julio de 2008 (RJ 2008, 6128) (rec. cas. núm. 4341/2004), FD Sexto ; de 8 de octubre de 2008 ((rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto ; y de 22 de octubre de 2009, (rec. cas. núm. 8460/2003), FD Tercero].

En definitiva, no siendo susceptible de revisión en vía casacional el hecho probado por la Sentencia de instancia

La cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo, en los supuestos de declaración conjunta a los que ahora nos referimos el interés económico de cada cónyuge se corresponde con el importe total de la deuda tributaria de que se trate

de que, en este caso, el torero no realizaba una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado, debe negarse la calificación como rentas derivadas de una actividad empresarial, tal y como « la Inspección señala en sus informes ampliatorios, tras analizar la documentación presentada », y, en consecuencia, las rentas percibidas en el ejercicio de su actividad deben calificarse como rentas del trabajo conforme al art. 24 de la Ley 18/1991.

Y no habiendo denunciado la parte recurrente -o apreciando esta Sala- el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio -al no haberse recibido el proceso a prueba, o haberse inadmitido, declarado impertinente o dejado de practicar algún medio probatorio-, la infracción por la Sentencia de instancia de las normas que rigen el reparto de la carga de la prueba, la vulneración de las reglas de la sana crítica, o, en fin, cualquiera de los otros supuestos excepcionales en los que este Tribunal ha declarado que puede plantearse válidamente la cuestión de la valoración de la prueba en casación [véanse, entre muchas otras, Sentencias de 25 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9171/1996), FD Primero ; de 26 de febrero de 2008 (RJ 2008, 2127) (rec. cas. núm. 2377/2005), FD Cuarto ; y de 8 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto], el presente motivo debe ser desestimado.

Pero es que, además, la parte recurrente ni siquiera ofrece en esta vía casacional argumentación alguna que permita desvirtuar la posición de la Administración, confirmada por la Sentencia impugnada, respecto de la existencia de una ordenación de medios para intervenir en el mercado. En el escrito de interposición del recurso de casación la representación procesal de don Nemesio , tras acertadamente señalar que la actividad de matador de toros puede «tener la consideración de actividad empresarial o profesional si realiza una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» (pág. 7), sin embargo, después no ofrece razonamiento alguno que permita concluir que en este caso efectivamente se ejercía una actividad económica, pues se limita, bien a realizar afirmaciones categóricas sin sustento fáctico alguno, como decir que «es un hecho pacífico» o que «se trata de algo palmario» (pág. 7), o bien a realizar consideraciones de carácter general cuya finalidad es entender que en todo caso la actividad de matador de toros genera rendimientos de actividades empresariales al señalar que «[u]n mínimo conocimiento de los medios humanos y materiales que le son necesarios a un matador de toros para el ejercicio de su arte, y así ocurre con mi mandante, acredita que se dan todos y cada uno de los elementos que la LIRPF establece, esto es, que existe una ordenación de factores, tanto de trabajo personal (el propio artista, su cuadrilla, auxiliares de lidia, apoderado, etc.), como materiales (medios de transporte, ganadería, inmuebles, mobiliario, etc.), con el objetivo de desarrollar una actividad que intervenga en la prestación de un servicio» (pág. 10) o que «asume como profesional, todos los riesgos que se derivan de su actividad», pues «los resultados dependerán de su capacidad, competitividad, demanda de sus servicios por la clientela, etc.» (pág. 11).

En consecuencia, si no existe una calificación única de las rentas derivadas de la actividad del toreo como rendimientos de actividades empresariales, sino que su consideración como tales se supedita a que exista constancia de que esa actividad supone la ordenación de medios y recursos con la finalidad de intervenir en el mercado, y si la Administración entiende que dicha condición no se ha probado, y así lo confirma la Sala de instancia, por no haber

ofrecido la parte prueba suficiente en contrario, no podemos sino concluir que los rendimientos percibidos por don Nemesio son rendimientos del trabajo personal a efectos de su gravamen en el IRPF.

Igual doctrina hemos mantenido en la Sentencia de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4465/2007) en la que se planteaba la misma cuestión con relación a otro sujeto dedicado a la actividad del toreo y en la que ya se ponía de manifiesto la necesidad de probar en el caso concreto que existía la ordenación por cuenta propia que exige la norma para calificar las rentas como rendimientos de actividades empresariales.

La parte recurrente invoca, finalmente, la infracción del principio de capacidad contributiva por cuanto, al limitar la deducibilidad de los gastos a los supuestos tasados en él recogidos, estaría impidiendo la deducción de todos los gastos necesarios e imprescindibles para el desarrollo de la actividad del artista que, en cuanto tales, no suponen manifestación alguna de renta del sujeto pasivo, lo que provocaría una sobreimposición.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado esta Sala en la citada Sentencia de 18 de noviembre de 2010 en la que dijimos que «[t]ampoco puede afirmarse que se esté vulnerando el principio de capacidad económica garantizado en el art. 31.1 CE, por el hecho de que la Ley 18/1991 limite la cuantía de los gastos deducibles en los rendimientos del trabajo, porque es indiscutible que la generación de una renta del trabajo supone la obtención de una renta por un sujeto pasivo en un ejercicio que, por ser manifestativa de una capacidad económica, queda sujeta al IRPF en virtud de los arts. 1.2 de la Ley 44/1978 y 2 de la Ley 18/1991, preceptos que consideraban como renta de las personas físicas sometida a tributación “la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley” y “la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley”, respectivamente.

Tratándose, pues, de una renta concreta devengada, su sometimiento a tributación no hace sino responder al principio de capacidad económica. Distinto es que la renta sometida a tributación lo sea en términos brutos o netos, o se permita deducir unos u otros gastos, que es lo que sucede con los rendimientos del trabajo, de los que sólo se podían deducir los gastos tasados previstos en el art. 28 de la Ley 18/1991. Se trata de una opción más de política legislativa, como sucede, por ejemplo, con las rentas exentas ex art. 9 Ley 18/1991 (en las que la exención, en muchos casos, alcanzaba hasta un tope cuantitativo o se limitaba a una naturaleza o fuente concreta de renta), con los rendimientos del capital inmobiliario derivados de bienes inmuebles no arrendados (en relación con los cuales el art. 35.B) de la Ley 18/1991 nada más que permitía deducir las cuotas y recargos del IBI y los intereses financieros cuando de la compra de la vivienda habitual se trataba), con los rendimientos del capital mobiliario (respecto de los que el art. 39.Uno de la Ley 18/1991 únicamente autorizaba a deducir los gastos de administración y custodia), o, en fin, con determinadas pérdidas o gastos relacionados en el art. 44.Tres de la Ley 18/1991 (que no tenían la consideración legal de disminuciones).

Estamos, por tanto, ante una concreta manifestación de renta reveladora de una riqueza real, que no inexistente o ficticia, ni siquiera potencial, en cuya determinación y forma de gravamen el legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, ha optado por someterla a tributación de una concreta manera y diferente del resto de las rentas gravadas por el Impuesto, coadyuvando al uso del tributo como un instrumento de política financiera que sirve, no sólo como fuente de ingresos, sino como vehículo para la realización de diferentes políticas sectoriales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 96/2000, de 25 de abril, FJ 8; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 4); pues, como reconoce el art. 1 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria “[l]os tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como

La sentencia del TS que analizamos, comienza por recordar que en el expediente administrativo consta la Orden de Carga en Plan de Inspección y a continuación el Acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras

instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución" [Sentencia de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas núm. 5148/2003), FD Noveno] » (FD Cuarto).

Doctrina que debemos mantener en este caso ante la identidad de argumentos.

Por lo tanto, en virtud de todo lo expuesto, procede la desestimación de los motivos de casación planteados."

I. La sentencia hoy comentada analiza aquellas dos cuestiones, en sentido favorable al recurso de casación entablado, tal como expondremos, aunque con carácter previo, por ser esta una cuestión de orden público, estudia y rechaza la inadmisibilidad aducida por la representación del Estado, basada en la insuficiencia de cuantía del recurso.

Y es que el Abogado del Estado alegaba que ascendiendo el importe de la cuota regularizada a 164.639,37 euros y siendo dos los declarantes y recurrentes, la suma que constituía el interés casacional, era inferior a los 150.000 euros, previstos en el artículo 86.2.b), de la LRJCA, por lo que dicha liquidación no podía acceder al recurso de casación ordinario. Sin embargo, el T.S. no admite dicha alegación, a la vista de lo declarado por la propia Sala en auto de 21 de julio de 2005, recurso de casación núm. 8685/2003, que, a su vez, hacía suyos los argumentos de la Sentencia de 25 de mayo de 2000, recurso de casación núm. 5809/1995, al considerar que en los supuestos de declaración conjunta los declarantes quedan conjunta y solidariamente sometidas al impuesto como sujetos pasivos, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos, pero no así de la sanción que pueda corresponder por defectos u omisiones de dicha declaración.

Aunque en el auto del Alto Tribunal se invocaba el artículo 89.4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que no estaba vigente en el ejercicio 1999, lo cierto es que en parecidos términos se pronunciaba el artículo 70.6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que si lo estaba en este último ejercicio.

Así la sentencia glosada señala en su FD1:

"Si por tanto, cada uno de los cónyuges responde de modo personal y directo por el importe total de la deuda tributaria resultante de la liquidación, y si, conforme a lo dispuesto en el art. 41.1 de la Ley de la Jurisdicción, la cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo, en los supuestos de declaración conjunta a los que ahora nos referimos el interés económico de cada cónyuge se corresponde con el importe total de la deuda tributaria de que se trate".

II. Y despejado ese óbice procesal, el T.S. enjuicia la posible infracción del, entonces vigente, artículo 29.a) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, aducida por los recurrentes "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

a. Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario,

equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo”.

Según los recurrentes, existe una falta absoluta de motivación de la orden de inicio de las actuaciones inspectoras, pues el procedimiento de comprobación fue iniciado indebidamente al no estar incluidos aquellos en un Plan de Inspección, sino en virtud de la orden dada en tal sentido que carecía de toda motivación. Se citaban en apoyo de sus pretensiones, sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia.

En tanto que no había existido motivación alguna de la orden de carga, no habían podido realizar ningún control de la actuación administrativa, por lo que se les había causado una evidente indefensión. Asimismo exponían que la fundamentación jurídica esgrimida por la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional a los efectos de desestimar las pretensiones de la parte adolecían, cuando menos, de un defecto de motivación al limitarse a valorar la incidencia que tiene la falta de inclusión del contribuyente en un Plan de Inspección o la ausencia de notificación de la inclusión del mismo en un concreto Plan de Inspección, cuestión ajena a la planteada, que versa, precisamente, sobre la ausencia de motivación de dicha orden.

La sentencia del TS que analizamos, comienza por recordar que en el expediente administrativo consta la Orden de Carga en Plan de Inspección y a continuación el Acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras en el que se hacía constar: “Por Orden de Inspector Jefe, y al objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y periodos que a continuación se detallan, le comunico el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en el artículo 140 de la LGT (RCL 2003, 2945) ”..... Orden que aparecía firmada por el Jefe de la Unidad al que hace referencia la Mencionada Orden de Carga, comunicación de inicio firmada sin objeción alguna por la parte”.

Refiere, también, la sentencia que esta cuestión no se planteó en el curso del procedimiento de Inspección, no habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso seguido en la instancia en orden a acreditar una posible arbitrariedad de la Administración, a la que después haremos referencia.

Además, añade que de existir algún tipo de defecto, que no aprecia, resultaría convalidado mediante la aprobación de la liquidación por el Inspector Jefe, tal como preceptúa el artículo 67 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre .

Por otra parte, considera que lo que no puede hablarse es de falta de motivación de la sentencia recurrida, pues ésta, en la página 6, in fine, del Fundamento de Derecho Segundo hace expresa mención a la Orden de Carga.

Pero para el grueso de su argumentación el TS se remite a lo declarado en su sentencia de 18 de noviembre de 2010, recurso de casación, núm. 4465/2007, interpuesto por los recurrentes frente a la regularización practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los ejercicios 1996, 1997 y 1998.

En el FD3 de esa sentencia el Tribunal, reiterando su propia doctrina, Sentencias de 30 de septiembre de 2010, (rec. cas. núm. 5276/2005) y de 29 de abril de 2010, (rec. cas. núm. 2557/2006), al examinar el art. 29 a) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, recuerda que junto al modo normal de iniciación de actuaciones inspectoras, en cumplimiento y desarrollo de la planificación, a través de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad, existe la posibilidad de actuación en virtud de autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe y que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; no obstante, si resulta necesario una labor de selección adicional

para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección. Así se reitera en el FD2 de la Sentencia de 8 de octubre de 2012, recurso de casación núm. 4258/2009.

Ahora bien, asimismo, se recuerda que el derecho expresado no supone que la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector comporte consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida.

Y sobre todo se hace especial hincapié en la obligación del sujeto pasivo de poner de manifiesto en vía administrativa y económico-administrativa la supuesta arbitrariedad, a la que hacíamos referencia, de la Administración al iniciar las actuaciones inspectoras contra él, o de proponer en la vía judicial prueba dirigida a acreditar dicha arbitrariedad [entre otras, Sentencias de 6 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6610/2003), FD 5, y de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 266/2004), FD 5]. En el mismo sentido las sentencias de 5 de mayo de 2011, recurso de casación núm. 6282/2008, FD Segundo y recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 322/2009, FD Segundo.

Y tales extremos no fueron acreditados, según hemos visto, en el procedimiento por los recurrentes. Por eso no se admite la nulidad invocada.

III. No es ése, sin embargo, el criterio adoptado por la Sala Tercera respecto de las cuestiones de fondo planteadas.

La primera, tiene que ver de la **deducibilidad de gastos correspondientes a compras de entradas para espectáculos taurinos**. Según los recurrentes la Sala de instancia resuelve las cuestiones relativas al ejercicio 1999 con arreglo a lo dispuesto por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Renta de las Personas Físicas, aplicable hasta el ejercicio 1998, ejercicio en que fue derogada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, también del IRPF y al amparo de lo dispuesto en la ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, que fue sustituida, con efectos a partir del ejercicio 1996, por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, también del Impuesto sobre Sociedades, aplicando los criterios emanados de una jurisprudencia que analiza una normativa, en concreto el artículo 14 de la Ley 61/1978, que no resultaba de aplicación al caso de autos.

Y todo ello, cuando la propia Audiencia Nacional llega a admitir implícitamente que de resultar de aplicación la Ley 43/1995 al ejercicio 1999, se hubiera estimado la pretensión de mis mandantes.

En virtud del artículo 26 de la referida Ley 40/1998, el rendimiento neto de las actividades económicas se determina, aducía el recurso, con determinadas especialidades, según las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Se indicaba, que a la hora de analizar los gastos deducibles había que acudir a la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 1999, esto es, al artículo 14.1 de la Ley 43/1995 :

“Artículo 14. Gastos no deducibles

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:
 - e. Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."

Respecto de este tema, el TS, no sin antes indicar que el mismo debe articularse por la vía de la letra d) del artículo 88.1 de la LRJCA, como, con acierto procesal hacen los recurrentes en el motivo tercero de su recurso, casa la sentencia de la Audiencia Nacional que había calificado los gastos correspondientes a compras de entradas para espectáculos taurinos como liberalidades.

El TS viene a afirmar que debe admitirse, incluso antes de la vigencia de la Ley de 1995, que los gastos de relaciones públicas y de promoción, y en general, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas no son liberalidades, en cuanto los mismos son dispendios que hacen falta o conviene realizar con el fin de incentivar las ventas y de obtener mayores rendimientos o beneficios económicos

La sentencia de instancia se pronunciaba sobre dicho tema en los siguientes términos:

"(...) el Tribunal Supremo ya ha tomado en consideración la nueva regulación de la materia, señalando en la STS de 1 de octubre de 1997 que "venturosamente, la nueva Ley de este impuesto, de 27 diciembre 1995 (que, por supuesto, no es de aplicación al caso de autos, si bien puede servir de elemento interpretativo de la anterior), dice en su art. 14 que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:... e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

De esta forma parece que el nuevo precepto viene a decirnos que son gastos necesarios para la obtención de los ingresos: 1) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; 2) los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; 3) los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios, y 4.) los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. De esta manera, y aunque no destierra por completo la licencia de acudir a conceptos jurídicos indeterminados, evidentemente cierra mucho más el concepto".

Conforme a lo expuesto, el concepto de "gasto deducible" va ligado a la "necesariedad" del mismo "para la obtención de los ingresos", además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, y debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia. Pues bien, partiendo del carácter de "gasto deducible", conforme a la normativa aplicable al ejercicio liquidado, la cuestión sobre la procedencia de su consideración en la liquidación practicada por la Inspección depende del hecho de que la sustentación fáctica de dicho gasto sea acreditado por el sujeto pasivo a través del adecuado medio de prueba.

La Sala, aplicando la doctrina anteriormente expuesta, tampoco puede aceptar la deducibilidad del citado gasto y, por ende, comparte plenamente la decisión respecto de éste alcanzada, por cuanto la necesidad del mismo no ha resultado acreditada, tratándose de gastos que simplemente pueden resultar convenientes para la gestión de

la empresa, pero, ante la ausencia de la necesidad y de la probada conexión con los ingresos obtenidos, resulta procedente la desestimación de dicho motivo de impugnación; máxime teniendo en cuenta que, como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de noviembre de 2.001 (rec. núm. 4046/1996) “aún cuando la sentencia de 1 de octubre de 1997 parece apuntar la posibilidad de la aplicación de los criterios interpretativos más extensivos, ya apuntados en el artículo 14.1.f) de la nueva Ley 43/1995, no debe olvidarse que tal precepto y lo en él establecido (que da contenido específico al concepto jurídico indeterminado de “liberalidad”) no estaba, sin embargo, ya, en vigor al tiempo de los hechos examinados en estos autos, que, por tanto, han de someterse a la doctrina que ha venido imperando incluso hasta las últimas sentencias antes citadas”.

En consecuencia, los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por “compras de entradas” en los espectáculos en los que interviene como “torero”, son, en principio, distintos de los gastos de promoción, publicidad o de propaganda, al no estar acreditado el destino de las mismas y su finalidad, que lo acrediten como de “necesarios”, como declara la jurisprudencia antes citada, al tratarse de gastos “convenientes”, que derivan más de un uso social, cuyo fundamento es distinto al propio de “gasto necesario” fiscal. Es cierto, se reitera, que, como hemos visto, la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, vigente, ha introducido una nueva regulación sobre esta materia, conforme establece su art. 1, pero no es menos cierto que esta normativa no resulta aplicable al caso, dado el ejercicio liquidado”.

Es decir, para la Sala de instancia, aún aplicando la doctrina que de este último artículo ha extraído el Tribunal Supremo, tampoco dichos gastos eran deducibles al no haber quedado acreditadas su necesidad y conexión con los ingresos obtenidos, aunque pudieran ser convenientes.

El TS no acepta esos argumentos ,invocando su sentencia de 25 de enero de 2010 ((rec. de cas. para la unificación de doctrina 69/2005), que viene a afirmar que debe admitirse , incluso antes de la vigencia de la Ley de 1995, que los gastos de relaciones públicas y de promoción, y en general, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas no son liberalidades, en cuanto los mismos son dispendios que hacen falta o conviene realizar con el fin de incentivar las ventas y de obtener mayores rendimientos o beneficios económicos.

Recuérdese al respecto, la sentencia de la Sala del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1987, que consideró deducibles las cantidades entregadas por una empresa (un casino de juego) al Ayuntamiento de una localidad para financiar los festejos con objeto de fomentar el turismo de la misma, pues tales gastos se hacían “con el fin de hacer propaganda indirecta del mismo -del casino- para potenciar una mayor clientela que redunde en beneficio de la sociedad titular del mencionado casino”, la de 12 de diciembre de 2007, recurso de casación 2860/2002, que consideró deducibles los “regalos e invitaciones a clientes” y la de 16 de octubre de 2008, recurso de casación 9223/2004, que no consideró liberalidades las “comidas con terceros”, sentencias todas ellas que enjuiciaron liquidaciones giradas antes de la Ley 43 /1995 .

Y dado que la sentencia recurrida considera que esos gastos si eran convenientes, esa circunstancia – dice el T.S- permite integrarlos en la mencionada interpretación jurisprudencial del artículo 14 de la Ley 43/1995 y por eso excluirlos de la noción de liberalidad, habida cuenta de las circunstancias concurrentes en el caso, incluido, su importe 6.716.530 pts., en el ejercicio 1999 , al tratarse de la entrega de entradas por parte del torero a periodistas y medios de comunicación, representantes de otros toreros, empresarios y, en general, a personas clave en la contratación dentro del mundo taurino, pues ello conforma, en opinión de la Sala, un elemento promocional de primer orden de su actividad al tener un impacto evidente en la posibilidad de ser contratado, bien para más plazas bien para plazas de mayor categoría.

Aparte de lo expuesto, no debemos olvidar, que según el Código Civil, artículo 3.1, las normas deben ser interpretadas, entre otros factores, “según la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas”, interpretación a la que se adecua la doctrina del TS.

Añade la sentencia analizada en su FD4, para recalcar su argumentación, lo siguiente: *“Por otra parte, consta en las actuaciones practicadas que el torero don... toreó en más de cien corridas al año en los ejercicios 1996 a 1998 (folios 25 y 26). En 1999 la parte aduce que toreó en más de 125 corridas. A una media de 10.000 pesetas (60,1 euros) por entrada, se obtiene que la media de compra de entradas resulta ser de cinco por corrida, número que no resulta excesivo y sí perfectamente acorde con la actividad de relaciones públicas con medios de comunicación, representantes de toreros y empresarios de otras plazas.”*

Resulta evidente para el Tribunal que si la Administración ha podido determinar que las entradas en divisas corresponden a rendimientos derivados de su actividad, dadas las fechas de declaración de estos ingresos en las cuentas bancarias y la fecha en que tuvieron lugar las corridas en los países hispanoamericanos, es claro que la calificación otorgada por la Administración no puede ser mantenida, pues el origen de dichos ingresos resulta perfectamente determinado, remitiéndose para ello al propio expediente

Todo lo expuesto, conduce a la Sala a admitir la deducibilidad de dichos gastos.

Añadir al respecto que la sentencia del Alto Tribunal de 14 de mayo de 2013, recurso de casación 4602/2010, ha vuelto a referirse a esta cuestión en la regularización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1996, 1997 y 1998, respecto de determinados contribuyentes que gestionaban o participaban en la gestión de diversas plazas de toros en distintos lugares de la geografía española.

Y lo ha hecho tanto respecto de las entregas gratuitas de entradas o pases de favor efectuadas a trabajadores, gentes del sector taurino, medios de comunicación, funcionarios y otros destinatarios relacionados con la actividad taurina, así como respecto de la deducibilidad de las entradas entregadas de forma gratuita a autoridades y funcionarios. Así en el FD 7, apartado II de la sentencia y respecto a la primera de las entregas, respecto de las que la Inspección había admitido que 250 entregadas de forma gratuita, podían considerarse que respondían a los usos y costumbres propias de cada del sector y exigidas para el desenvolvimiento correcto y eficaz de la actividad empresarial de gestión y explotación de una plaza de toros, después de considerar correcto ese modo de actuar, afirma en su página 24, lo siguiente:

“(…) Esta Sala comparte los razonamientos de la sentencia recurrida, que se aceptan en lo sustancial. A ello se debe añadir que la prestación de servicios de forma gratuita por un empresario supone una determinada riqueza, real o potencial, y como tal riqueza es susceptible de gravarse como renta, en cuanto demuestra una determinada capacidad económica, no existiendo, por tanto, lesión al principio de capacidad contributiva. Tampoco puede hablarse de lesión al principio de igualdad, pues el Impuesto sobre Sociedades responde a otra estructura económica, y difiere sustancialmente del Impuesto sobre la Renta, debiendo atenderse en la comparación no a un elemento aislado sino al tributo en su conjunto.

Lo que se ha hecho no es otra cosa que aplicar el art. 41.cinco de la Ley 18/1991, que considera como rendimiento neto de actividades empresariales "los bienes o servicios objeto de la actividad que el sujeto pasivo ceda o preste a terceros de forma gratuita". Es cierto que el art. 14.1.e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su párrafo segundo, establece que "No se entenderán comprendidos en esta letra (donativos y liberalidades) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúan con respecto al personal de la empresa ni los realizados para proporcionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos". En aplicación de este precepto se excluyeron 250 entradas, en virtud de lo dispuesto en el contrato de arrendamiento que doña C. P. tenía con la Real Maestranza de Sevilla. La extensión de esta exclusión a otras entradas hubiera requerido una prueba, que pese a lo alegado por los recurrentes, correspondía a ellos en el doble aspecto de que eran gratuitas y respondían a los usos y costumbres, conforme se deduce del art. 114 LGT. Al no existir dicha prueba, la conclusión a la que llega la Sala de instancia es la correcta, conclusión que al recaer sobre materia probatoria no puede ser corregida en casación, máxime, como ya se dijo anteriormente, cuando la parte ha podido en los diferentes momentos e instancias del procedimiento y vía jurisdiccional haber aportado dicha prueba y no lo ha hecho. Por último, cabe indicar, que es el propio art. 41.Cinco de LIRPF el que determina que en estos casos de cesiones gratuitas se atenderá al valor normal de mercado, que en el caso concreto de las entradas no puede ser otro que el de la venta al público".

En el citado Fundamento, apartado III. página 25, al enjuiciar la segunda de las entregas, es decir, de las entregadas de forma gratuita a autoridades y funcionarios, en cuanto tienden a dar prestigio a las corridas de toros, e involucran a las mismas en su permisibilidad, evitando su prohibición, el T.S. confirmando las actuaciones practicadas y los razonamientos de los jueces a quo, declara lo siguiente:

" (...) El motivo debe desestimarse, pues el art. 14.1.e) exige para la exclusión de estas entregas, que se realicen con el fin de promocionar la actividad empresarial, haciendo necesario una prueba precisa de la correlación entre la entrega y la promoción, lo que queda excluido por no tener los destinatarios la condición del altos Cargos, y por tanto de una significación especial de trascendencia pública. "

IV. La segunda cuestión de fondo enjuiciada en el recurso de casación tiene que ver con el hecho de que la Audiencia Nacional estima procedente que la **diferencia entre la entrada en divisas procedentes de los países hispanoamericanos y los ingresos procedentes de los contratos celebrados en dicho continente en el ejercicio 1999 reciba el tratamiento de incrementos injustificados de patrimonio** y ello en virtud de lo establecido en el artículo 49 de la Ley 18/1991 que establece " *que tendrán la consideración de incrementos injustificados de patrimonio los bienes y derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo*".

A juicio de la parte es obvio que la normativa aplicable al ejercicio liquidado es la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, consideran los recurrentes que el fallo de la Sala de instancia vulnera además el artículo 37 de la Ley 40/1998 que dispone lo siguiente:

"Artículo 37. Ganancias patrimoniales no justificadas.

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificados los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de

deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción".

En relación con esta cuestión, refieren los sujetos pasivos del tributo que en el curso del procedimiento inspector no dejaron de reconocer en ningún momento el error en que incurrieron en la declaración de sus rendimientos y explicaron igualmente que este error obedecía a la falta de conciliación contable entre los rendimientos por tipo de cambio derivados del cobro de las corridas en divisas con los rendimientos derivados de las actividades desarrolladas en el extranjero. No obstante, afirman la premisa de que esta circunstancia nada tiene que ver con la calificación que estos rendimientos no incluidos en la declaración debían tener.

Así, la parte entiende que la Inspección debería haber considerado la totalidad de las rentas derivadas de las actuaciones realizadas en América como rendimientos de actividades económicas. Otra calificación no hubiera sido posible en atención a las Diligencias que contienen las entradas por divisas y los ingresos procedentes de corridas celebradas en el mismo continente prácticamente en las mismas fechas en que se efectúan los ingresos.

Conforme a lo expuesto en el recurso, el Alto Tribunal estima el motivo apoyándose en lo declarado en sentencia de 19 de junio de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina 265/2004):

"(...) por la regulación de los incrementos de patrimonio no justificados de que la sentencia recurrida deja constancia, y de la doctrina jurisprudencial que la interpreta, se deriva que la acreditación de renta y patrimonio suficiente es prueba bastante para desvirtuar la existencia de la pretendida regularización, sin que sea necesaria para la sentencia recurrida la concreta acreditación de qué fondos fueron concretamente los empleados".

Con arreglo a esta doctrina, resulta evidente para el Tribunal que si la Administración ha podido determinar que las entradas en divisas corresponden a rendimientos derivados de su actividad, dadas las fechas de declaración de estos ingresos en las cuentas bancarias y la fecha en que tuvieron lugar las corridas en los países hispanoamericanos, es claro que la calificación otorgada por la Administración no puede ser mantenida, pues el origen de dichos ingresos resulta perfectamente determinado, remitiéndose para ello al propio expediente. Lo contrario supondría, afirma aquél, que no se pudieran nunca regularizar rentas no declaradas por el sujeto pasivo, pues estas siempre se tratarían como incrementos injustificados de patrimonio, figura que siempre debe tener un evidente carácter residual.

V. En definitiva, la STS de 3 de julio de 2012 estima el recurso de casación y el propio recurso contencioso-administrativo interpuesto por los recurrentes.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 7 diciembre de 2012, rec. 1139/2010

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Impuesto sobre Sociedades. Obligación real. Rentas de artistas.

En aplicación de la cláusula antielusión establecida tanto en la Ley de Impuesto sobre Sociedades como en el Convenio de doble imposición con Irlanda, los rendimientos procedentes de una actuación de artistas que haya tenido lugar en territorio español deben tributar en ese territorio –el de la fuente– aunque figuren, no como rendimientos directos de esa actuación, sino como rendimientos que podríamos denominar indirectos y en consecuencia no atribuidos al propio artista sino a otra persona.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.-... El apartado d) del artículo 45.1 de la Ley 43/1995 (precepto que se corresponde con el actual art. 13.b.3º del TRLIRNR) establece que se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio español a efectos de gravamen por obligación real (el art. 45 se contiene dentro del Título VII) las siguientes:

“Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades”...

En este sentido, recogiendo la clásica cláusula antielusión de los Convenios, el apartado 2 del artículo 17 del Convenio de doble imposición con Irlanda establece lo siguiente:

“No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista o deportista en esa calidad se atribuyan, no al propia artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista”...

TERCERO.- ... De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta que la entidad Rock & Pop España, Medios y Espectáculos S.L., efectuó en el año 1997 dos pagos de 600.000 US \$ cada uno a la Sociedad residente en

la República de Irlanda Remond Limited, según consta en dos facturas de fecha 12 de agosto de 1997; y dos pagos de 78.000 US \$ cada uno a la sociedad también residente en la República de Irlanda Brenwell Limited, según consta en sendas facturas de fecha 12 de agosto de 1997.

Dichos pagos retribuían parte de la “gira” por España de los músicos componentes del grupo “U2”, según consta en contrato de fecha 13 de junio de 1997. Por lo tanto, los citados pagos tienen la naturaleza de renta obtenida en España y sometida a la obligación real de contribuir, según disponen el artículo 45.1.d) de la Ley 43/1995 y el artículo 17 puntos 1 y 2 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y la República de Irlanda, de fecha 10 de febrero de 1994...

CUARTO.- La tesis que ha sostenido STAGE ENTERTEIMENT S.L. es que el pago efectuado por la Entidad a las irlandesas “REMOND LIMITED” y “BRENWELL LIMITED” se consideró que constituía beneficio empresarial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 del Convenio firmado con Irlanda. Estos pagos correspondían a diversos gastos de suministro del equipo, servicios y demás prestaciones para la realización del concierto. De todas las rentas derivadas del concierto hay que diferenciar las que retribuyen una manifestación del artista y las que no, ya que aquéllas son las únicas que deben someterse a tributación en España...

QUINTO.- 1. La cuestión planteada en este recurso consiste en determinar si los pagos efectuados a dos sociedades irlandesas -Remond Limited y Brenwell Limited- por la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos en Madrid y Barcelona están sujetos a imposición por el Impuesto sobre Sociedades, obligación real de contribuir, por la renta obtenida en España...

La Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, ha introducido una cláusula antielusión fiscal que pretende evitar el que se deje sin gravamen en el Estado de la fuente los rendimientos procedentes de una actuación por el mero hecho de que figuren, no como rendimientos directos de esa actuación, sino como rendimientos indirectos no atribuidos al propio artista.

Por su parte, el segundo apartado de artículo 17 del Convenio entre España e Irlanda de 1994 contiene una cláusula antielusión destinada a evitar el fraude fiscal mediante sociedades interpuestas,... no se exige ni que la sociedad interpuesta esté controlado directa o indirectamente por el artista, ni que éste o personas vinculadas al mismo participen directa o indirectamente en los beneficios de la entidad interpuesta...

El artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE surge como solución a las prácticas consideradas como elusivas realizadas por el colectivo de artistas y deportistas en el marco de la celebración de un determinado evento, definiendo con claridad la potestad tributaria de los Estados de la fuente, a los que se posibilitó gravar los rendimientos obtenidos por dichos sujetos tributarios, cuando se produzca la manifestación artística o deportiva en su territorio.

Ello permitía, por tanto, dejar parcialmente sin efecto las medidas adoptadas por los interesados, los cuales acostumbraban a residir en paraísos fiscales o Estados con una tributación amable a sus intereses, circunstancia que permitía justificar, además, una factura fiscal reducida en relación con el volumen de rendimientos obtenidos por su actividad profesional...

3. En el presente caso, las cantidades satisfechas a REMOND LIMITED y a BRENWELL LIMITED retribuyen, según las facturas, los servicios de producción de los Conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo

sonido, luz, escenario, láser y video, y los servicios de organización y consultoría para los dos conciertos referidos, respectivamente. Por lo tanto, se trata de rentas derivadas de las actuaciones en España del Grupo "U2" que el Convenio permite que sean sometidas a tributación en el territorio en el que se realizó la actividad artística.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 12 febrero de 2013, rec. 10/2011

Ponente: Ramón Trillo Torres

Impuesto sobre el Patrimonio. Base imponible. Valoración de acciones no negociadas en mercados organizados.

Para la valoración de acciones no negociadas en mercados organizados el último balance a emplear puede ser el aprobado después del devengo y antes de la autoliquidación, pues en el caso concurre un hecho excepcional: el reparto de una elevada cantidad en concepto de beneficios obtenidos en el ejercicio 2003 (circunstancia que de no tenerla en cuenta provocaría una profunda distorsión del valor de las acciones de la sociedad a la fecha de devengo del Impuesto el 31 de diciembre de 2004) ya que calculadas conforme al último balance de situación aprobado antes del devengo, que refleja la situación de la sociedad a 31 de diciembre de 2003, nos arroja un resultado que se aparta muy mucho de la realidad de la sociedad

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- La cuestión debatida en la instancia se circunscribió a determinar si las acciones de la empresa Promociones Benamar, S.A. de las que era titular la demandante, habían sido valoradas conforme a la legalidad por el órgano de gestión del Impuesto como presupuesto de la liquidación recurrida...

CUARTO.- El recurso de casación se funda en cuatro motivos.

En el primero se acusa a la Sala sentenciadora de haber infringido el artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio....

A la vista de lo expuesto y del precepto que se considera infringido, el debate casacional del presente recurso se centra en determinar cuál es el último balance que ha de adoptarse como norma de valoración para los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad no negociados en mercados organizados, a efectos tanto de fijación del valor teórico como de capitalización de los beneficios, en orden a la liquidación del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio del ejercicio 2004 de la recurrente...

Que en el caso que enjuiciamos se produjo un hecho excepcional, que atendida su trascendencia económica no puede ser pasado por alto. Y es que, como refiere la Sala de instancia, Promociones Benamar, S.A. acordó en Junta General celebrada el 10 de marzo de 2004 repartir dividendos el 16 de marzo de 2004 en una elevada cantidad en concepto de beneficios obtenidos en el ejercicio 2003, que alcanzó un importe de 20.493.454,65 euros, circunstancia a la que si no anudáramos efecto alguno provocaría como consecuencia una profunda distorsión del valor de las acciones de la sociedad a la fecha de devengo del Impuesto el 31 de diciembre de 2004, ya que calculadas conforme al último balance de situación aprobado antes del devengo, que refleja la situación de la sociedad a 31 de diciembre de 2003, nos arroja un resultado que se aparta muy mucho de la realidad de la Sociedad, al haber mediado entre ambas fechas un hecho que incide manera sobresaliente en dicha magnitud...

A nuestro entender, tanto el artículo 21 de la Ley General Tributaria de 2003, al referirse a “las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria”, como el 29 de la Ley 19/1991, al ordenar que el impuesto afecte al patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, están haciendo un llamamiento a la realidad económica a la sazón existente, que es la que a su vez describe la capacidad económica que el legislador considera que debe de ser gravada...

Es por eso que, en tesis divergente de la acordada en la instancia y en aplicación de un criterio favorable al mejor acercamiento a la realidad económica de la base imponible del tributo, consideramos que la expresión “el último balance aprobado” ha de tomar como punto de referencia al aprobado dentro del plazo legal para presentar la oportuna autoliquidación, de modo que si en esta fecha está aprobado el ejercicio que se liquida, aún cuando esto haya acontecido con posterioridad a la fecha del devengo, habrá de ser sin embargo el tenido en cuenta por reflejarse en él con evidente mejor precisión el patrimonio del que es titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, que es el que constituye el objeto específico sobre el que la Ley establecido el gravamen.



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 4 de abril de 2013, rec. 3369/2012

Ponente: Juan Gonzalo Martínez Micó

Procedimiento de Inspección. Plazo de las actuaciones inspectoras en caso de retroacción de actuaciones.

Recurso de casación para la unificación de doctrina. La contravención del art. 150 LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanen

Fundamentos de derecho

TERCERO. En el caso que nos ocupa el recurrente solicita, como consecuencia de haberse rebasado los plazos a que se refiere el artículo 150.5 de la LGT 58/2003, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar...

Dice así este precepto:

“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 al 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”.

Como subraya la doctrina más solvente, la norma del primer párrafo del artículo 150.5 resulta lógica, pues si una resolución judicial o administrativa anula la liquidación y ordena reponer actuaciones, o simplemente permite hacerlo, no tiene sentido que las nuevas actuaciones administrativas puedan agotar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, fijado desde la Ley 1/1998 en 12 meses. Lo lógico es que las nuevas actuaciones finalicen en el periodo que resta de dicho plazo y esto es precisamente lo que ordena el artículo 150.5, si bien estableciendo que, como mínimo, la Agencia Tributaria dispone de seis meses para dictar la nueva liquidación, en sustitución de la anulada...

En relación al alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, la solución adoptada por la Ley General Tributaria de 2003 es la de considerar 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.

Entendemos que el artículo 150.5 de la LGT no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, aunque un sector de la doctrina entienda que la orden de

reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente...

Aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior notificación forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de notificación no son "actuaciones inspectoras", tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos.

El apartado 5 del artículo 150 de la LGT debe ponerse en relación con el apartado 2 del propio precepto:

"La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración de procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar.

- a. No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse"...

Se está, por tanto, ante unas actuaciones inspectoras bajo la modalidad de retroacción de actuaciones e incoadas bajo la vigencia del artículo 150.5 LGT (F. de D. Duodécimo).

Lo dicho lleva a que a los actos de ejecución se les aplique el artículo 70.2.2º [sic] del Reglamento de Revisión, luego no forman parte del procedimiento del que procede el acto en su día impugnado, aquí el que finalizó con las liquidaciones de 4 de septiembre de 1996; y, por otro, las actuaciones inspectoras de ejecución de las que trae su causa las nuevas liquidaciones impugnadas como actos originarios, debieron concluirse no en el plazo de doce meses --no se trata de una reposición total-- sino de seis meses (art. 150.5 LGT). Este plazo se cuenta "desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución",...

Lo ordinario es que cuando se dicta la resolución o la sentencia se haya rebasado el plazo sustantivo de prescripción de la deuda tributaria, luego la retroacción de actuaciones ex artículo 150.5 LGT acabará con un acto posterior al dies ad quem de tal plazo. Por tanto, de sobrepasarse el plazo procedimental del artículo 150.5 LGT, para coherencia esas previsiones con el artículo 150.2.a) en relación con el artículo 68.6 [sic] del Reglamento de Revisión, caben plantearse varias posibilidades. Una, como son nuevas actuaciones, que a partir de ese momento se compute un nuevo plazo de prescripción de cuatro años; dos, que por tratarse de actuaciones retrotraídas, se esté a las normas

reguladoras del procedimiento originario, anterior a la Ley 1/1998, luego sin plazo de conclusión; y tres, que por ser actuaciones retrotraídas, la nueva liquidación tardía será válida si se dicta dentro del plazo que restaría para liquidar, tomando el plazo de prescripción originario (F. de D. Decimosexto).

La primera posibilidad se rechaza pues del artículo 150.5 no se deduce un nuevo procedimiento, sino unas actuaciones ciertamente distintas de las originarias pero que se desarrollan dentro de la lógica de una retroacción. La segunda choca con la aplicación de la LGT y del Reglamento de revisión vigentes al tiempo de ordenarse la ejecución. La tercera es la que se sostiene y en este caso se parte de que el derecho de la Administración para liquidar era de cinco años...

En efecto, dijimos en la meritada sentencia de 24 de junio de 2011 que "al carácter de actuaciones inspectoras de las de ejecución cuando se decreta la retroacción, debe añadirse que la remisión del apartado 5 del artículo 150 de la Ley General Tributaria al apartado 1 del mismo supone la necesidad de que ello se haga en el plazo que reste o en el de seis meses si aquél fuera inferior, lo que arrastra la necesidad de aplicación del apartado 2 del citado precepto, en cuanto a las consecuencias del transcurso del plazo o de interrupción de actuaciones por más de seis meses. No tendría sentido considerar las actuaciones que estudiamos como integrantes del procedimiento inspector y no establecer para ellas todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración".

La contravención del apartado 5 del artículo 150 de la LGT, es decir, el transcurso del plazo de 6 meses sin que finalice el procedimiento, debe tener como consecuencia la solución que viene prevista dentro del mismo artículo 150, concretamente en el apartado 2, que determina que no se tendrán por interrumpidos los plazos de prescripción. Esa es la interpretación lógica y razonable del precepto: la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución elimina el efecto interruptivo de la prescripción del procedimiento inicial del que estas actuaciones dimanar.



Tribunal Supremo. Sala tercera, Sección 2ª

Sentencia de 6 de mayo de 2013, rec. 5320/2011

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Procedimiento económico-administrativo. Computo de los plazos en meses.

Una sentencia que afecta al cómputo de los plazos cuando las normas los fijan en meses. Importante ya que se vienen produciendo inadmisiones por extemporaneidad del recurso y que confirma lo declarado en la sentencia de instancia en la que se afirmaba: *Con anterioridad a la reforma del artículo 48.2 LRJPAC por la Ley 4/1999, la jurisprudencia del Tribunal Supremomantenía que en los plazos señalados por meses, aunque el cómputo de fecha a fecha se inicie al día siguiente al de la notificación o publicación, el día final de dichos plazos será siempre el correspondiente al mismo número ordinal del día de la notificación o publicación del mes o año que corresponda. Y ha mantenido idéntico criterio con posterioridad a la reforma del artículo 48.2 LRJPAC por la Ley 4/1999, indicando que el plazo señalado por meses se cuenta desde el día siguiente al de notificación de la resolución y termina el día en que se cumple el mes pero contado desde la misma fecha de la notificación.*

La sentencia resuelve también una alegaciones de la actora quien afirmaba que la interposición del recurso de alzada no tuvo lugar fuera de plazo por aplicación de un principio "general del derecho que permite presentar recursos ante órganos económico-administrativos el día siguiente al vencimiento". Su tesis se apoyaba en el art. 135 LEC, disposición que consideraba de aplicación al proceso contencioso-administrativo y al propio recurso de amparo, lo que lo transformaba en un "principio general del derecho" en cuya virtud trascendería a ámbitos como el tributario.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- Queda por analizar el último argumento del recurso, en el que M, S.A., considera que, de todos modos, el recurso de alzada debió ser admitido porque fue interpuesto antes de las quince horas del día 18 de enero de 2008. Siendo así, el Tribunal Económico-Administrativo Central, y la Audiencia Nacional al revisar su decisión, debieron tomar en consideración el artículo 135 de la Ley de Enjuiciamiento civil, que en su opinión recoge un principio general del derecho aplicable a todos los órdenes jurisdiccionales, incluso a los "para-jurisdiccionales" como la vía económica administrativa.

El mencionado precepto... Dispone en su apartado 1 que, cuando la presentación de un escrito esté sujeta a plazo, podrá efectuarse hasta las quince horas del día hábil siguiente al del vencimiento del plazo...

Ahora bien, de lo anterior no se deriva, como pretende Martolinas, S.A., su operatividad en la vía económico-administrativa.

Surge una primera dificultad para atender su pretensión. La Ley General Tributaria contiene su propia regulación específica, en la que, como ya hemos indicado, dispone el plazo de un mes para recurrir en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que se contará a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución que se pretende recurrir... La propia Ley General Tributaria marca la pauta indicando en su artículo 7 las fuentes

del ordenamiento tributario y señalando, en su apartado 2, que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común...

Es verdad que, como ya hemos señalado, esta Sala ha admitido la aplicación del artículo 135.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil para el escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo y que la normativa reguladora del recurso de amparo [artículo 85.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre)] contiene una previsión igual, pero de aquella jurisprudencia y de esta regulación no cabe inferir un principio general que deba operar en el ámbito de las relaciones entre las Administraciones públicas y los ciudadanos, más en particular en el del cumplimiento de los plazos para interponer recursos en la vía económico-administrativa, máxime si se tiene en cuenta que, por lo dicho, el derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva no lo impone así...



Tribunal Supremo. Sala Primera, de lo Civil

Sentencia de 18 de febrero de 2013, rec. 1793/2010

Ponente: Ignacio Sancho Gargallo

Procedimiento Concursal. Prohibición de compensación de créditos (art. 58 Ley Concursal).

La sentencia declara que las cuotas de IVA derivadas de facturas rectificativas de los acreedores de la concursada, son créditos concursales, admitiendo la compensación de estos créditos con cargo a cuotas a devolver a la concursada. De este modo, la prohibición de la compensación de créditos y deudas del concursado (art. 58 Ley Concursal) no rige cuando los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso porque, si bien el efecto de la compensación no se produce hasta que se haga valer por uno de los acreedores recíprocos, en ese momento actuará como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado al tiempo de nacer la segunda de ellas, lo que a sensu contrario lleva a admitir la compensación cuando se hubiera podido hacer valer antes de la declaración de concurso pero se hiciera uso de ella después.

Fundamentos de derecho

4. La AEAT interpone recurso de casación contra esta sentencia de apelación sobre la base de un único motivo de casación: la infracción del art. 58 LC que regula la prohibición de compensación.

En el desarrollo de este motivo, la AEAT argumenta que... “No se puede producir, por aplicación de la normativa concursal, una disociación de las cuotas del IVA a devolver y a ingresar para exigir de manera inmediata en el procedimiento del concurso a la AEAT el abono de las primeras cantidades, dejando el cobro de las segundas únicamente dependiente del propio derecho que tiene cualquier acreedor a reclamar en el seno del concurso cualquier crédito”.

El motivo debe estimarse por las razones que exponemos a continuación.

5. En principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos frente al deudor común anteriores formen parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación)... Por esta razón, el art. 58 LC prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso:..
6. Es cierto que, como hemos recordado en la Sentencia 953/2011, de 30 de diciembre, los efectos de la compensación se producen de forma automática o “**ipso iure**”, con la extinción de las obligaciones en la cantidad concurrente y una eficacia “**ex tunc**”, pero este automatismo va referido a su eficacia más que al modo de producirse la misma. De tal forma que este efecto de la compensación no se produce hasta que se haga valer por uno de los acreedores recíprocos, si bien en ese momento actuará como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado al tiempo de nacer la segunda de ellas. Así se entiende que la Ley prohíba, después de la declaración de concurso, la compensación de créditos y deudas del concursado que no se hubieran podido compensar antes de la declaración de concurso, por

no reunir los requisitos legales o no haber sido pactado; y, al mismo tiempo, admita la compensación de créditos y deudas cuya compensación se hubiera podido hacer valer por las partes antes de la declaración de concurso, cuando se hace uso de esta facultad después.

7. En nuestro caso, la denunciada compensación de créditos se habría realizado al practicar la AEAT una liquidación del IVA correspondiente a un periodo anterior a la declaración de concurso, como consecuencia de la rectificación de facturas realizadas por algunos de los acreedores del deudor concursado, después de la declaración de concurso...

Esta cuota tributaria, conforme al art. 92 Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), se determina por la diferencia entre IVA soportado e IVA repercutido por el sujeto pasivo, calculados ambos sobre el importe total de las contraprestaciones que constituyen la base imponible de este impuesto. De tal forma que la deducción del IVA soportado respecto del IVA repercutido por el sujeto pasivo es el mecanismo legalmente establecido para la determinación de la cuota tributaria de este impuesto.

Por eso, las liquidaciones de IVA giradas por la AEAT a la entidad concursada, en las que reduce el IVA soportado por la entidad concursada en el importe del IVA repercutido por los acreedores en las facturas no pagadas y, por ello, rectificadas, constituyen una modificación de la base imponible del impuesto en tales periodos, autorizada por el art. 80.3 LIVA y el art. 24 RD 1624/1992, de 29 de diciembre (Reglamento del IVA), para supuestos en que la entidad concursada no ha abonado las contraprestaciones debidas a sus acreedores.

8. Lo anterior presupone que la rectificación efectuada no haya sido en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción a las cuotas soportadas tal y como en la actualidad, tras la modificación introducida por la Ley 7/2012, prevé el art. 114.2 de la LIVA.

Bajo estas condiciones, al margen de si esta liquidación comporta, propiamente, una operación de compensación de créditos, bajo la lógica del nacimiento y la liquidación de la obligación tributaria, está fuera de la prohibición contenida en el art. 58 LC, pues constituye una actualización de la liquidación de la cuota tributaria, prevista expresamente por la Ley y motivada por un hecho posterior a la declaración de concurso que afecta directamente a la determinación de la base imponible de un determinado periodo, y por ende al cálculo de dicha cuota.

En nuestro caso los escritos de alegaciones presuponen que la rectificación se ha hecho sobre la liquidación-declaración correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho de deducción a las cuotas soportadas, al margen de si ello era posible o no bajo la normativa vigente entonces, como no ha sido discutido hemos de considerar que ha sido así y bajo esta consideración fáctica debemos declarar que esta liquidación no infringe la prohibición contenida en el art. 58.



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

Sentencia de 24 de enero de 2013, rec. 66/2010

Ponente: Jesús Cudero Blas

Proceso Contencioso-administrativo. Ejecución de sentencias.

Cuando una sentencia judicial (aunque estuviese recurrida), otorgando la tutela judicial efectiva impetrada en el curso de un proceso, decide que las liquidaciones son nulas y, por ende, también lo es la resolución del TEAR o del TEAC que las anuló sólo parcialmente, es este criterio judicial el que debe predominar y erigirse en regla sobrevenida para la determinación de la conformidad al ordenamiento jurídico de la resolución dictada en ejecución de aquella. Lo contrario sería desconocer la eficacia de las resoluciones judiciales, aunque no fueran firmes y, además, haría prevalecer un criterio de la Administración que ha sido desacreditado por los Tribunales.

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO. En este caso, la revocación en la mencionada sentencia de la resolución del TEAR que ahora se ejecuta debe proyectar su declaración de nulidad sobre la ejecución administrativa que nos ocupa, aun cuando se haya llevado a cabo cuando respecto de dicha sentencia penda de resolución el recurso de casación interpuesto. De no ser así, se estaría otorgando mayor valor presuntivo de legalidad -y, consecuentemente, de mayor fuerza ejecutiva- a una resolución administrativa, que goza de esa presunción iuris tantum únicamente de manera instrumental, para facilitar su ejecución, que a una sentencia judicial en que se ha satisfecho el derecho del contribuyente a su tutela judicial efectiva (art. 24 CE) y que, en un proceso jurisdiccional dotado de todas las garantías (para ambas partes procesales) ha declarado que el acto de cuya ejecución se trata es disconforme con la legalidad.

Como ha señalado esta Sección en anteriores sentencias (por todas, la de 15 de septiembre de 2011, dictada en el recurso núm. 316/2008), no cabe ejecutar una resolución del TEAC que invalidó parcialmente una liquidación -con el consecuente mantenimiento de ésta en cuanto a la parte no anulada- cuando una sentencia posterior anula con mayor extensión objetiva la propia liquidación en precisos aspectos que afectan directamente a la ejecución misma, privando a ésta por completo de sentido y de razón jurídica de ser...



TSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid)

Sentencia de 4 de febrero de 2013, rec. 153/2013

Ponente: Agustín Picón Palacio

Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Recurso de reposición.

Nos hemos ocupado anteriormente de este mismo asunto comentando una reciente sentencia del Tribunal Supremo. Es ahora el TSJ quien, en el mismo sentido, declara la posibilidad de que un sujeto pasivo, que ha desatendido los requerimientos que le ha hecho la Administración tributaria durante una comprobación, pueda, al recurrir en reposición, aportar documentación que hubiera podido adjuntar en un momento procedimental anterior y que altere la aludida liquidación, ya que la documentación aportada al ser valorada en el recurso, puede dar lugar al reconocimiento de las circunstancias y hechos que esgrime en su demanda y que no han sido contradichas, ni siquiera puestas en duda, por la Administración. Todo ello, obvio es decir, dentro de los principios generales de prohibición del abuso del derecho, que no se llega a apreciar en el presente caso.

Fundamentos de derecho

II. Tal y como ha quedado puesto de manifiesto en el fundamento anterior, el presente proceso encierra en sí un problema jurídico, cual es la posibilidad de que un contribuyente que ha desatendido los requerimientos que le ha hecho la administración tributaria durante la comprobación de sus declaración impositiva, pueda, al recurrir en reposición la liquidación correspondiente, aportar documentación que hubiera podido adjuntar en un momento procedimental anterior y que altere la aludida liquidación. Mientras que para el contribuyente actor ello sí es posible, no lo ve así la representación procesal de la administración al alterarse con ello la preclusión del actuar administrativo que, de hecho, quedaría en poder del administrado modificarse a su antojo.

Para resolver esta cuestión ha de partirse de que el artículo 34.1. r) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sucesora al efecto de lo prevenido en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece que, constituye uno de los derechos de los obligados tributarios, el «Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.» . Por lo tanto, en línea de principio, y también como una especialidad de la regla general del artículo 35. e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , ha de reconocerse que el contribuyente, en particular, y el obligado tributario, en general, pueden hacer aportaciones de documentos al expediente tributario en que se halle interesado. Sin embargo, con ser el mismo el principio de que se ha de partir, no resuelve definitivamente el concreto problema planteado en este proceso, que no es otro que el de si, al interponerse un recurso de reposición, cabe o no practicar prueba, en concreto a petición del recurrente.

III. En nuestro derecho tributario el recurso de reposición es entendido como uno de los medios de revisión en vía administrativa, como se lee en el artículo 213.1. b) de la Ley General Tributaria . Y es aquí, en relación al procedimiento de revisión, donde la administración centra su crítica al actuar del contribuyente, entendiend

que no es posible que en dicha fase, superada la de gestión y liquidación tributaria, se pueda dar lugar a un periodo de prueba cuando el mismo pudo llevarse a cabo con anterioridad. Tal planteamiento sin embargo, no es el del legislador; así entre las normas comunes a la revisión tributaria en vía administrativa, el artículo 214.1 prevé expresamente que, «En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidas en la sección 4ª del capítulo II del título II de esta Ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2ª y 3ª del capítulo II del título III de esta Ley». Por lo tanto, ha de concluirse que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, se dice, «El escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.» Este último inciso, «A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.» pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación - artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria -.

Por lo tanto, asiste la razón a la parte actora para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición sea valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento sea obstáculo insalvable para hacerlo, sobre todo cuando puede ser que concurren las circunstancias personales del actor que esgrime en su demanda y que no han sido contradichas, ni siquiera puestas en duda por la demandada en ningún momento.

La conclusión a la que se llega no es sino lógica constatación del hecho que si en vía económico-administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar la resolución tributaria, parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el discurrir procedimental y aportarse en el primero de los medios de impugnación que pueden ejercitarse, todo ello, obvio es decir, dentro de los principios generales de prohibición del abuso del derecho, que no se llega a apreciar en el presente caso.

- IV. Lógica consecuencia de cuanto se deja dicho es que procede anular la resolución recurrida, así como las que de ella trae causa y ordenar se repongan las actuaciones al momento procesal en que la administración debió valorar la prueba aportada con el escrito de interposición del recurso de reposición por ella presentado.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/572/2011 de 14 /02/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

ITP y AJD. Concesiones administrativas y negocios jurídicos asimilados. Autorización para la instalación de Parques Eólicos destinados a generación de energía eléctrica.

Tras la entrada en vigor de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (que abandona el concepto de “servicio público” en el sector), las autorizaciones para el establecimiento de parque eólicos, no pueden entenderse incluidas en las autorizaciones sujetas a Transmisiones Patrimoniales como concesiones, al faltar el elemento del desplazamiento patrimonial de un derecho de naturaleza originariamente pública.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- La cuestión principal se refiere a la sujeción al Impuesto de la autorización administrativa concedida, en su momento, por... a la entidad reclamante, como acto o negocio equiparable a las concesiones administrativas, en los términos del artículo 13.2 del RD Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados...

A través de esta regla ..., queda sujeto al Impuesto como si fuese concesión administrativa todo acto o negocio que, básicamente, reúna las condiciones señaladas: que supongan la transferencia al particular de facultades originariamente públicas, ya sean facultades de gestión de servicios públicos o el uso privativo o aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público y que, en consecuencia, produzca un desplazamiento patrimonial a favor del particular interesado en dicho acto o negocio...

TERCERO.-... Es evidente que el concepto fiscal es más amplio que el administrativo, lo que hay que entender en el sentido de que la ley fiscal acoge como hecho imponible a todo acto o negocio que cumpla con las condiciones indicadas (transferencia de facultades y desplazamiento patrimonial al beneficiario). Desde este punto de vista, es innegable que una autorización administrativa puede, si se dan las condiciones, quedar sujeta al Impuesto...

CUARTO.-... Conviene señalar que tras la entrada en vigor de la Ley 54/1997, de 27 de Noviembre, del Sector Eléctrico, se produce un cambio en el análisis del sector eléctrico al renunciar a su consideración como servicio público...

QUINTO.- Tema tradicional en el derecho administrativo es la distinción conceptual entre concesión y autorización: así, el concepto de concesión ha estado generalmente relacionado con la noción de “Servicio Público”; consecuencia a su vez del papel que el Estado moderno asume para instrumentar los medios precisos para la satisfacción de las necesidades públicas. Ello supone que declarado legalmente un determinado sector o actividad como Servicio Público, la titularidad de dicha actividad le es atribuida originariamente al Estado, quien, a su vez, la puede ejercer con las facultades públicas inherentes a su naturaleza bien de forma directa a través de sus propios órganos o entidades públicas, o bien, mediante la concesión de dicha actividad a los particulares...

Por el contrario, la autorización implica que por distintas y variadas razones de interés público de difícil sistematización (sanidad, salubridad, seguridad, ordenación de territorio, urbanismo, etc.) determinadas actividades que en principio son de libre ejercicio económico, quedan sujetas a la obligatoria licencia de la autoridad pública...

Puede por tanto en una primera aproximación distinguirse entre ambos conceptos en base a la fundamentación de ambas figuras: la concesión supone siempre la existencia de una actividad que ha sido declarada como “servicio público”, mientras que la razón de la autorización obedece a un concepto más genérico como es la incidencia en dicha actividad del “interés público”...

... Pueden señalarse otras diferencias entre ambas figuras: así, la concesión implica siempre la existencia de un derecho “ex novo” para el particular concesionario otorgado por la Administración, mientras que la autorización supone un derecho derivado de la economía de libre empresa que originariamente corresponde a cualquier particular, pero que por distintas y variadas razones que de forma genérica descansan en razones de interés público, la Administración limita el libre acceso a dicha actividad, removiéndose dicha limitación precisamente mediante la autorización o licencia... Por último, debe destacarse un criterio distintivo que precisamente tiene una especial relevancia en el ámbito fiscal como es la existencia de una contraprestación del particular a la Administración concedente como forma de retribuir a aquélla por el derecho concedido al concesionario, consistiendo éste generalmente o bien en una cantidad periódica o canon... Aunque la normativa fiscal establece distintas reglas para la determinación de la base imponible, puede afirmarse que la regla general que se intenta aplicar en el impuesto transmisorio es someter a tributación el valor del derecho que se transmite, cuantificándolo precisamente por la contraprestación que el particular abona a la Administración (canon, reversión de activos etc...)...

OCTAVO.- Sin negar la corrección de la argumentación realizada por la Inspección, no obstante hay una característica que es esencial para el concepto fiscal de concesión (o de autorización sujeta a tributación) que es la existencia de un desplazamiento patrimonial de la Administración al particular pues no hay que olvidar que se trata de un impuesto que grava las transmisiones de bienes y derechos, por lo que es esencial que pueda apreciarse la existencia de la transmisión de un derecho de la Administración al particular...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/1240/2012 de 11/04/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora

LGT. Caducidad: declaración de oficio.

A instancia de una Comunidad Autónoma, se interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que es desestimado por el TEAC declarando que, en los procedimientos de gestión tributaria, ya sean de comprobación de valores o de comprobación limitada, la solicitud de un dictamen o informe pericial sobre el valor de los bienes comprobados no constituye un supuesto de interrupción justificada a efectos de determinar el plazo máximo de duración del procedimiento y consecuentemente concluir que se ha producido su caducidad.

Fundamentos de derecho

CUARTO... El artículo 102 de la LGT establece:

2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia...

En desarrollo de la norma legal anterior, el artículo 103 del RGGI dispone que:

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

- a. Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses...

De lo anterior se deduce que, en principio, en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, la solicitud de un informe o dictamen puede constituir causa de interrupción justificada a efectos del cómputo de su plazo máximo de duración, por un máximo de seis meses, a contar desde el día de la petición hasta el de su recepción, siempre, eso sí, que tal interrupción se documente adecuadamente en el expediente.

Así las cosas, hay que decir que en el caso aquí planteado por el Director recurrente, del que se extrae el criterio que se estima dañoso y erróneo, no hay constancia documental alguna de la supuesta interrupción justificada alegada,...

En consecuencia, debe negarse eficacia interruptiva a la petición del nuevo dictamen pericial de comprobación de valores si no está documentada de forma procedente en el expediente y si se produce la falta de notificación al interesado, tanto de la solicitud del informe como de la recepción, desconociendo éste la suspensión de la tramitación del procedimiento...

Finalmente puede invocarse, en este mismo sentido, el criterio expresado por el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de fecha 31 de octubre de 2012 (recurso casación nº 6591/2009), en la que se concluye, en relación con un procedimiento de inspección pero siendo plenamente aplicable a los de gestión tributaria, que las peticiones de información a otras Administraciones no pueden considerarse interrupciones justificadas a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras si no se ponen en conocimiento formal del sujeto pasivo. Dicha puesta en conocimiento del sujeto pasivo es requisito, afirma el Tribunal Supremo, para que la petición de información tenga eficacia interruptiva de la prescripción y constituye una exigencia del principio de seguridad jurídica que asiste al administrado y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los administrados.

QUINTO... Debe hacerse además referencia a la específica normativa reguladora de los procedimientos de gestión tributaria a los que concretamente se refiere la cuestión planteada, esto es, los procedimientos de comprobación de valores y de comprobación limitada, contenida en los artículos 134 y 136 a 140 de la LGT...

De la normativa anterior se desprende que cuando en la aplicación de los tributos sea necesario determinar el valor de determinados elementos de la obligación tributaria, la Administración puede utilizar alguno de los procedimientos previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, entre los que se incluye el dictamen de peritos...

Por tanto, si, como en este caso, la regularización que procede ha estimado en parte las alegaciones de los sujetos pasivos y se basa en una nueva valoración realizada por un nuevo informe o dictamen que se acompaña como fundamento o motivación a la liquidación provisional notificada, esta regularización o liquidación que pone fin al procedimiento, deberá dictarse dentro del plazo legalmente establecido como duración máxima del mismo...

En este sentido el Tribunal Superior de Justicia de... en Sentencia núm. 436/2012 de 10 de mayo señala en su fundamento de Derecho Cuarto lo siguiente:

"... No puede admitirse que en un procedimiento de comprobación de valores cuya finalidad es precisamente valorar un bien, la petición de valoración a la unidad administrativa correspondiente pueda constituir una interrupción justificada al amparo de lo previsto en el artículo 103.a) del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. El supuesto previsto en el artículo 103. a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, no puede amparar situaciones como la presente donde el retraso en la emisión del informe es imputable exclusivamente a la Administración Tributaria. Se trata de un trámite que constituye la base del propio procedimiento, no es un trámite excepcional sino ordinario..."

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el recurso de unificación de criterio interpuesto.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/4031/2012 de 2/04/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora

Procedimiento de recaudación. Solicitud de compensación de deudas tributarias con el crédito procedente de una certificación final de obras. Cambio de criterio.

Un crédito procedente de una certificación final de obras reúne los requisitos exigidos para ser objeto de compensación, por cuanto se trata de un crédito vencido, líquido y exigible, y que dada su condición -la de certificación de obra- el reconocimiento del crédito contra la Administración está comprendido en el acto administrativo que autoriza o acuerda su expedición.

Se produce así un cambio de criterio del TEAC y se sigue el criterio reiterado del Tribunal Supremo en anteriores sentencias.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- La Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos con el Sector Público, en su redacción vigente en la fecha de solicitud de compensación, establecía en su artículo 200 apartado 4 (actualmente artículo 216.4 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público), lo siguiente: 4. La Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato,...

Más contundente incluso resulta la incorporación a la redacción de la Ley de Contratos con el Sector Público del procedimiento para hacer efectivas las deudas de las Administraciones Públicas contenido en el nuevo artículo 200.bis por la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales,...

CUARTO.- Por lo que se refiere a la institución de la compensación en Derecho Tributario debe comenzarse señalando que el perfil de la misma es, esencialmente, el mismo que en Derecho Civil, ya que tanto en uno como en otro la compensación es un modo de extinción de las obligaciones distinto del pago, cuyo efecto es la extinción de una y otra deuda en la cuantía concurrente...

Como se ha señalado en el Fundamento de Derecho Segundo de esta resolución, este Tribunal Central venía manteniendo el criterio de que, para que la compensación pueda operar, era requisito indispensable que exista un acto administrativo de reconocimiento del crédito. Este criterio venía sustentando en el artículo 43.1 de la Ley General Presupuestaria...

En el caso de las certificaciones de obra, es criterio reiterado del Tribunal Supremo que el reconocimiento de la obligación que prevé la normativa presupuestaria no es otra cosa que un acto interno de Tesorería en el que se refleja la anotación en cuenta de los créditos exigibles contra el Estado y, por lo tanto, no puede confundirse con un acto administrativo firme de reconocimiento de un crédito a favor del sujeto pasivo, por cuanto la regla

presupuestaria del reconocimiento no puede ser potenciada hasta el extremo de que, con ella, la anotación en cuenta se convierta en un nuevo requisito a añadir a los que ya prevé el RGR y debe ser reducida a la significación de una norma cuyo cumplimiento por la Administración le es imprescindible para ésta, pero que no puede bloquear los efectos extintivos de una compensación solicitada en tiempo. En este sentido la sentencia de 30 de enero de 2008, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina, número 68/2003..."**CUARTO.** *Entrando a dar respuesta al motivo de casación alegado por el Defensor de la Administración, debemos señalar que es doctrina consolidada en la más reciente jurisprudencia de esta Sala,... la de que las certificaciones de obras son compensables, en principio, desde su fecha, con débitos a la Hacienda, puesto que el acto administrativo firme de reconocimiento, que, exigían el artículo 68.1.b) de la Ley General Tributaria de 1963 y el 67 c) del Reglamento General de Recaudación de 1990, está subsumido en el acto que acuerda la expedición de la propia certificación de obra..."*



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/5969/2010 de 18/04/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Cuarta

IVA. Incumplimiento del plazo de que dispone la Administración para efectuar las devoluciones solicitadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI.

En el caso, y en el ámbito del IVA, se discutían las consecuencias del incumplimiento del plazo de que dispone la Administración para efectuar las devoluciones solicitadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, viniendo a declarar el TEAC que la única consecuencia es la prevista en el artículo 31.3 Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido consistente en el abono de intereses de demora desde el día siguiente al vencimiento del plazo de devolución, sin que dicho incumplimiento conlleve “per se” la obligación de la Administración de efectuar la devolución por el importe solicitado por el empresario no establecido.

El desarrollo de las actuaciones viene a complicar los hechos, aunque no se trate de un caso extraño en la práctica, ya que, instado el procedimiento de devolución por la contribuyente, antes de su resolución la AEAT decidió iniciar una comprobación limitada dando por terminado el primer procedimiento. De ahí el interés por determinar las consecuencias del incumplimiento de los plazos.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: ... En el presente caso la entidad X, GMBH presentó la solicitud de devolución para el ejercicio 2007 el 27 de junio de 2008, de manera que la Administración debería haber dictado el acuerdo pertinente en el plazo de los seis meses siguientes, es decir, la Administración tenía como fecha máxima para dictar el acuerdo de devolución el día 27 de diciembre de 2008.

Sin embargo, la Administración Tributaria, con fecha 10 de noviembre de 2009 emite requerimiento, notificado el 17 de diciembre de 2009, para que aporte documentación, comunicándole la terminación del procedimiento de devolución iniciado por su solicitud de devolución y el inicio de un procedimiento de comprobación limitada. Además, se le informa que si el pago de la devolución se ordenara transcurrido más de seis meses desde la presentación de la solicitud de devolución, se procederá al abono de intereses de demora que pudieran corresponder.

De lo que llevamos expuesto se desprende que ha habido un incumplimiento por parte de la Administración Tributaria del plazo para dictar resolución, y la consecuencia de lo anterior, la encontramos en el propio artículo 31 del Reglamento del Impuesto que dispone que transcurrido el plazo establecido para notificar el acuerdo adoptado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el interesado así lo reclame.

Este criterio ha sido mantenido por este Tribunal, en relación con las solicitudes de devolución efectuadas al amparo del artículo 119 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, en otras resoluciones, como la de 10 de octubre de

2010 (RG 5187/2008), de 25 de enero de 2010 (RG 8250/2008 y acumuladas), y de 15 de noviembre de 2012 (RG 3848/2010).

En conclusión, debemos desestimar las alegaciones vertidas por la entidad reclamante y afirmar que el incumplimiento del plazo para resolver la solicitud produce exclusivamente los efectos previstos en la normativa propia del tributo y que de acuerdo con el artículo 31 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido consiste en el abono de intereses de demora.

Por último, el hecho de que se inicie un procedimiento de comprobación limitada, no impide que se abone el interés de demora que corresponda sobre el importe de la devolución que finalmente se acuerde, tal como recoge el propio requerimiento de información en el que se notifica el inicio del procedimiento de comprobación limitada...



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/676/2011 de 24/04/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

Intereses de demora y suspensivos. Exceso del plazo de un año para dictar resolución.

Entre otras cuestiones se suscitan en esta resolución dos temas que afectan a las normas transitorias de la LGT, 2003. En ambos casos afectan al devengo de intereses de demora.

En el caso, el contribuyente había impugnado unas liquidaciones, giradas por la Inspección en 2001 y suspendidas de efectos, hasta la Audiencia Nacional, sin obtener una sentencia favorable. Cuando tras la sentencias se dictan las liquidaciones resultantes se van a suscitar estas cuestiones pues la actora afirmaba la nulidad de la liquidación de intereses de demora por no aplicar lo dispuesto en el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, instando también que, del periodo de devengo de los intereses de demora, se excluyesen los retrasos producidos en la resolución de los recursos de alzada en su día interpuestos.

Fundamentos de derecho

DÉCIMO.- Discrepan finalmente las actoras de los intereses de demora liquidados por dos razones: no haberse aplicado lo dispuesto en el artículo 26.6 de la Ley 58/03, y no haberse excluido del periodo de devengo los retrasos exclusivamente imputables a la Administración.

Se sostiene en primer término por el reclamante que los intereses de demora deben liquidarse al interés legal conforme al art. 26.6 párrafo segundo de la Ley 58/03,...

Conforme a la Disposición Transitoria 1ª.2 de la Ley 58/03: "Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y ... en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley."

Pues bien, a juicio de este Tribunal, cuando la anteriormente transcrita Disposición Transitoria 1ª.2 de la Ley 58/03 cita el término "procedimiento" lo hace en referencia a lo que dispone el artículo 26.4 (inexigibilidad de intereses por la superación de los plazos legalmente establecidos de duración máxima de los procedimientos administrativos) en tanto que cuando cita el término "solicitudes" lo hace en referencia a lo que dispone el artículo 26.6 (aplazamientos, fraccionamientos o suspensiones que el contribuyente ha de solicitar y la Administración concede o no previa dicha solicitud).

Así pues habrá que estar a la fecha de la solicitud de suspensión para determinar si resulta o no aplicable lo dispuesto por el artículo 26.6 y como en el caso que nos ocupa no existe duda acerca de que dicha solicitud se produjo con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 no cabrá sino desestimar las pretensiones actoras al respecto...

UNDÉCIMO.- Se alega finalmente que deberían haberse excluido del periodo de devengo de los intereses de demora los retrasos exclusivamente imputables a la Administración. Se pretende así el cese en el devengo de

los intereses de demora conforme al art. 240.2 de la Ley 58/03 en cuanto al exceso de duración de las alzas interpuestas ante este TEAC; alzas que ciertamente excedieron apreciablemente el año fijado como duración máxima del procedimiento de revisión en cualquiera de sus instancias por el art. 240.1 Ley 58/03...

Este art. 240.2 únicamente es aplicable a "las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley", por establecerlo así expresamente la Disposición Transitoria 5ª.3 de la Ley 58/03...

Por su parte, la propia Disposición Transitoria 5ª.1 de la misma ley establece:

"Esta ley se aplicará a las reclamaciones o recursos que se interpongan a partir de la fecha de entrada en vigor de la misma. A las interpuestas con anterioridad se les aplicará la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión."

Dadas pues las fechas de interposición de las correspondientes alzas (el 13-10-2005), posterior por tanto a la fecha a que se refiere la DT 5ª-3 de la ley 58/2003 anteriormente transcrito, no cabrá sino afirmar la aplicabilidad de lo dispuesto en el artículo 240.2 de la Ley 58/2003 al caso que nos ocupa y respecto del referido recurso de alza, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras en este punto...

Pues bien, a juicio de este Tribunal el motivo utilizado por la oficina gestora para no aplicar el 240.2 sirve en cuanto al exceso del plazo en que ha incurrido el TEAR pero no en cuanto al exceso del plazo en que ha incurrido el TEAC pues la alza ante él se interpuso con posterioridad a la referida fecha de 01-07-2005 de forma tal que, teniendo la segunda instancia también el plazo de duración de un año (art. 240.1 LGT), no encontramos motivo para negar a la misma los efectos del 240.2 LGT por el mero hecho de la existencia de una primera instancia que se inició antes de dicha fecha máxime cuando la propia Ley establece un "plazo de carencia" transitorio de un año a contar desde la entrada en vigor de la Ley que establece la limitación que nos ocupa...

DUODÉCIMO.- Sin perjuicio de todo lo anterior, y no obstante no haber sido alegado por el recurrente, al amparo de las amplias facultades revisoras que el artículo 237.1 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005 - RRVA) otorga a los Tribunales económico administrativos, ha de traerse a colación la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida en la Sentencia de 14 de Junio de 2012 (rec 6386/2009) -reiterada en la más reciente de 25 de Octubre de 2012, (rec 5072/2010)- en la que sienta un nuevo criterio acerca de la cuestión del cálculo de los intereses de demora en los casos de segunda liquidación administrativa practicada tras haberse anulado una primera.

En los votos particulares de estas dos últimas se decía por los firmantes del voto que: "A nuestro juicio, procede excluir del período de liquidación de intereses el tiempo en que el mencionado órgano administrativo de revisión se excedió del plazo previsto para la resolución de la reclamación, (...) No hay -no había- nada en la legislación tributaria...que autorizase a negar a la obligación de pagar intereses su condición de accesoria de otra principal, sometida a la disciplina de los artículos 1101, 1108 y concordantes del Código Civil. Siendo así, no cabe exigir intereses en los casos de mora accipiendi, esto es, en aquellos supuestos en que el incumplimiento o el retraso sean imputables al acreedor, en este caso, la Administración".

El criterio jurisprudencial precedente obliga a este Tribunal Central a modificar su criterio para el supuesto en el que la Administración Tributaria practicara una liquidación tributaria que luego fuera anulada por resolución firme, y en cuyo caso no cabe imputar retraso adicional en el pago de la deuda al contribuyente al

no ser posible considerarle en situación de mora al sujeto pasivo afectado por la incorrección de la actuación administrativa...

Tratándose en el caso que nos ocupa de una segunda liquidación y siendo aplicable la Ley General Tributaria 230/1963, este Tribunal Central cambia su criterio, en acatamiento de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2012 rec. nº 6386/2009, concluyendo que debe limitarse la exigencia de intereses de demora hasta la fecha en que se dictó la liquidación inicial posteriormente anulada.



Informe de 18 de diciembre de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre la forma correcta del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Art. 107 TRLRHL)

Aunque pueda extrañar hasta el mismo planteamiento del problema que ha suscitado este Informe, recogemos un resumen del mismo porque su causa se sitúa en una consulta formulada por un Ayuntamiento, ante la existencia de dos sentencias -una del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cuenca y otra, la sentencia nº 85, de 17 de abril de 2012, del TSJ de Castilla La Mancha- que plantean fórmulas distintas para el cálculo de la base imponible.

Informe de la Subdirección General de Tributos Locales

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo...

En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio recepto legal.

El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación...

Una vez determinado el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107, el apartado 4 del mismo artículo señala que sobre dicho valor se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento con unos límites establecidos en la Ley en función del período de generación del incremento. A continuación, el apartado 4 contiene tres reglas para la determinación del porcentaje.

La cuestión planteada, y sobre la que se ha producido el litigio judicial, es el significado del término "se aplicará el porcentaje anual" contenido en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 107.

El recurrente de la liquidación practicada por el Ayuntamiento alega que "aplicar" no es sinónimo de "multiplicar". Lo que sucede es que la terminología correcta es "aplicar un porcentaje" y no "multiplicar por un porcentaje", ya que "aplicar un porcentaje" implica no una, sino dos operaciones aritméticas: multiplicar la cantidad tomada como base por una cifra y el resultado dividirlo por 100. Así, aplicar el porcentaje del 20% a la cantidad de 1.000 euros implica multiplicar 1.000 por 20 y el resultado (20.000) dividirlo por 100, dando como resultado final 200 euros...

En la propia LGT, así como en otras normas tributarias reguladoras de diversos tributos, se emplea el término "aplicar un porcentaje" en el sentido indicado anteriormente.

Así, una vez definido el tipo de gravamen en el artículo 55 de la LGT como “la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra”, el artículo 56 del mismo texto legal señala que la cuota íntegra se puede determinar aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. El mismo artículo define la cuota líquida como el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo...

Está claro que a nadie se le ocurre otra cosa distinta para determinar la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades que multiplicar la base imponible por 30 (en el caso de que corresponda el tipo general de gravamen) y el resultado dividirlo por 100.

Del mismo modo, los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, también emplean el término “aplicar” el tipo impositivo a la base imponible para determinar la cuota del impuesto...

Atendiendo al contexto, los antecedentes legislativos, así como al sentido técnico y usual, hay que interpretar que, cuando el artículo 107.4 del TRLRHL dispone en su primer párrafo que “sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes”, implica necesariamente, y sin que la Ley permita otra interpretación posible, multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo (que será en la generalidad de los casos el valor catastral del mismo en la fecha de la transmisión) por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años de incremento y el resultado de dicha multiplicación dividirlo por 100.



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

José Manuel Almudí Cid

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

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 31 de enero de 2013

Asunto: C-642/11

Partes: *Sroy trans EOOD*

Síntesis:

«Fiscalidad – IVA – Directiva 2006/112/CE – Principio de neutralidad fiscal – Derecho a deducción – Denegación – Artículo 203 – Mención del IVA en la factura – Exigibilidad – Existencia de una operación sujeta al impuesto – Apreciación idéntica respecto al expedidor de la factura y a su destinatario – Necesidad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sociedad búlgara “Sroy trans” se dedica al transporte de mercancías por carretera y a la prestación de servicios mecanizados con equipos especializados. En el año 2009, esta sociedad dedujo el IVA soportado resultante de varias facturas correspondientes a la entrega de combustible y expedidas por las entidades “Hadzhi 98 EOOD” y “Dieseltrans-73 EOOD”.

Estas dos últimas sociedades fueron inspeccionadas por la Administración Tributaria búlgara, que consideró que no era posible seguir el curso del combustible y, por tanto, no se había producido una entrega real de bienes respecto a las facturas en cuestión. Como consecuencia de lo anterior, se declaró la no deducibilidad del IVA soportado por la empresa de transportes.

Dicha liquidación fue impugnada por “Sroy trans”, inicialmente en vía administrativa y posteriormente ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, que planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. «¿Debe interpretarse el artículo 203 de la Directiva 2006/112, en el sentido de que una persona adeuda el IVA mencionado en una factura independientemente de que concurren o no las causas por las que se

mencionó (falta de entrega, de servicio o de pago) y en el sentido de que las autoridades que controlan la aplicación del IVA no están facultadas, con arreglo a una disposición nacional que prevé que una factura únicamente puede ser rectificada por quien la expide, para rectificar el IVA mencionado por dicha persona?

2. ¿Vulnera los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima una práctica administrativa y judicial conforme a la cual a una parte (el adquirente o destinatario mencionado en la factura) se le deniega mediante una resolución de la inspección tributaria el derecho a deducir el IVA soportado, mientras que en relación con la otra parte (la que expidió la factura), también mediante una resolución de la inspección tributaria, no se efectúa una rectificación del IVA consignado en la factura, en los siguientes casos:
 - › Cuando quien expidió la factura no haya aportado documentación en el marco de la inspección tributaria de la que fue objeto;
 - › Cuando quien expidió la factura haya aportado documentación en el marco de la inspección tributaria, pero sus proveedores no hayan aportado pruebas o cuando a partir de las pruebas aportadas no pueda apreciarse que efectivamente se entregaron bienes o se prestaron servicios;
 - › Cuando en el procedimiento de inspección tributaria del que fue objeto quien expidió las facturas no se comprobó la cadena de las entregas controvertidas?»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia analiza en su sentencia un supuesto en el que la Administración Tributaria búlgara niega la deducción del IVA soportado por un obligado tributario, al considerarse que no se ha acreditado suficientemente la realización de una entrega de bienes, pese a que previamente se había llevado a cabo una comprobación de la situación tributaria de su proveedor, sin que en aquel momento se cuestionase la veracidad de las operaciones de suministro de combustible gravadas por el impuesto.

Como cabe observar, la posición de la Administración búlgara puede conducir a un enriquecimiento injusto a su favor, pues la obligación de repercutir e ingresar el IVA por parte del proveedor, cuando se limita la deducción del impuesto en sede del cliente, inciden negativamente en el principio de neutralidad que informa el impuesto. Dicho en otros términos, exigir, por una parte, el IVA al proveedor sin cuestionar que se ha realizado el hecho imponible del impuesto y, por otra, negar su deducibilidad al cliente partiendo de la premisa de que aquél no se ha verificado, quiebran la neutralidad que inspira el IVA.

Sin embargo, según advierte el Tribunal de Justicia, la previa confirmación del IVA repercutido en una liquidación administrativa no es óbice para que la Administración niegue la deducibilidad del IVA mencionado en factura al receptor de los bienes y servicios. Y ello a pesar de que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 203 de la Directiva 2006/112, será deudora del IVA cualquier persona que repercuta el impuesto en la factura (con independencia de que la repercusión no resulte ajustada a Derecho), lo que en la práctica implica admitir, en nuestra opinión de forma equivocada, que la Administración podrá obrar en contra de sus propios actos al valorar la deducibilidad del IVA soportado.

En un supuesto como el planteado, la quiebra del principio de neutralidad debería encontrar solución, según advierte el Tribunal en los apartados 33 a 35 de la sentencia, mediante la rectificación de la repercusión inicialmente realizada. Este efecto debe producirse, con independencia de que la conducta del reperiutor pudiese llegar a ser constitutiva de infracción o de delito, toda vez que, una vez que se ha negado la deducibilidad del IVA soportado, habrá desaparecido cualquier riesgo de la pérdida de recaudación que se pretende proteger mediante la exigencia de ingreso del impuesto indebidamente mencionado en factura a la que alude el artículo 2003 de la Directiva del impuesto.

Sin embargo, al menos en Ordenamiento español, la rectificación de la repercusión del impuesto y, por ende, la neutralidad a la que antes hemos hecho referencia, no se garantiza en todos los supuestos. En este sentido, piénsese, por ejemplo, que, una vez cuestionada la deducibilidad del IVA soportado por parte de la Administración Tributaria y habiéndose dictado la correspondiente liquidación tras un procedimiento de comprobación más o menos prolongado, es perfectamente posible que el plazo de cuatro años para solicitar la repercusión haya expirado, generándose un evidente enriquecimiento injusto de la Administración.

De este modo, en aquellos supuestos en los que se haya verificado el pago del IVA indebidamente repercutido, entendemos que parece más acorde con el principio de neutralidad, en la medida en la que haya expirado el plazo para rectificar a la baja el IVA inicialmente repercutido, admitir su deducibilidad o, en otro caso, reconocer que, al tratarse de una obligación tributaria conexas, el plazo de cuatro años para solicitar la rectificación de la repercusión se verá interrumpido por las actuaciones desarrolladas en sede del sujeto al que se deniega la deducción del impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal recuerda, en el apartado 48 de la sentencia, que no es compatible con la configuración del derecho a deducir que realiza la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de dicho derecho a un sujeto pasivo que no sabía, ni podía haber sabido, que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor. Por tanto, en la medida en que la indebida repercusión del IVA no sea imputable al repercutido, no podrá negarse la deducibilidad del impuesto solicitando pruebas o evidencias cuya aportación está manos exclusivamente del repercutido.

3. Fallo

1. El artículo 203 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 impuesto sobre el valor añadido mencionado en una factura por una persona es adeudado por ésta con independencia de que exista o no realmente una operación sujeta al impuesto.
 - › No cabe deducir del solo hecho de que la Administración tributaria no haya rectificado, en una liquidación corregida remitida al expedidor de la factura, el impuesto sobre el valor añadido declarado por éste, que dicha Administración haya reconocido que la citada factura corresponde a una operación real sujeta al impuesto.
2. Los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue al destinatario de una factura el derecho a deducir

el impuesto sobre el valor añadido soportado por no existir una operación real sujeta al impuesto, aun cuando, en la liquidación corregida remitida al expedidor de esa factura, el impuesto sobre el valor añadido declarado por este último no haya sido rectificado. No obstante, cuando, habida cuenta de los fraudes o irregularidades que haya cometido dicho expedidor o que precedan a la operación invocada para justificar el derecho a la deducción, se considere que esa operación no se ha realizado efectivamente, debe acreditarse, mediante datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura comprobaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude del IVA, lo cual corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.



Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 21 de febrero de 2013

Asunto: C-243/11

Partes: RVS Levensverzekeringen NV vs. Bélgica

Síntesis:

«Seguro directo de vida – Impuesto anual sobre operaciones de seguro – Directiva 2002/83/CE – Artículos 1, apartado 1, letra g), y 50 – Concepto de «Estado miembro del compromiso» – Compañía de seguros establecida en los Países Bajos – Tomador que firma un contrato de seguro en los Países Bajos y posteriormente fija su residencia habitual en Bélgica – Libre prestación de servicios»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

“RVS” es una compañía aseguradora holandesa que no tiene presencia física ni representante en Bélgica. Dicha sociedad contrató seguros de vida con personas que, en la fecha de la firma del contrato de seguro, tenían su residencia en los Países Bajos.

En este contexto, se plantea una discrepancia entre “RVS” y la Administración Tributaria belga en torno a si el impuesto anual del 1,10% sobre operaciones de seguro efectuadas por personas físicas, que entró en vigor en aquél país el 1 de enero de 2006, también se devenga por seguros de vida contratados con una aseguradora establecida en los Países Bajos que no tiene establecimiento alguno en Bélgica, en un supuesto en el que el tomador tenía su residencia en los Países Bajos a la fecha de la firma del contrato de seguro, pasando posteriormente a tenerla en Bélgica.

Si bien “RVS” ingresó el impuesto belga sobre operaciones de seguro, instó posteriormente una rectificación de su autoliquidación que fue desestimada por la Administración Tributaria. Frente a dicha resolución, interpuso un recurso ante el *Rechtbank van eerste aanleg te Brussel*, que planteó las siguientes cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia:

- 1) ¿Se opone el artículo 50 de la Directiva 2002/83 a una normativa nacional como la establecida en los artículos 173 y 175/3 del CDTD, en la que se establece que las operaciones de seguro (entre ellas los seguros de vida) estarán sujetas a un impuesto anual cuando el riesgo esté localizado en Bélgica, en particular, si el tomador tiene su residencia habitual en Bélgica, o, si el tomador es una persona jurídica, cuando el establecimiento de esta persona jurídica al que se refiera el contrato se encuentre en Bélgica, sin que se tenga en cuenta la residencia del tomador del seguro en el momento de la celebración del contrato?
- 2) ¿Se oponen los principios comunitarios relativos a la supresión entre los Estados miembros de la Comunidad de obstáculos a la libre circulación de personas y servicios, tal como se derivan de los artículos 49 y 56 TFUE, a una normativa nacional como la establecida en los artículos 173 y 175/3 del CDTD, en la que se establece que las operaciones de seguro (entre ellas los seguros de vida) estarán sujetas a un impuesto anual cuando el riesgo esté localizado en Bélgica, en particular, si el tomador tiene su residencia habitual en Bélgica, o, si el tomador es una persona jurídica, cuando el establecimiento de esta persona jurídica al que se refiera el contrato se encuentre en Bélgica, sin que se tenga en cuenta la residencia del tomador del seguro en el momento de la celebración del contrato?»

2. Comentario

En el presente fallo el Tribunal de Luxemburgo precisa el alcance de los puntos de conexión empleados por la Directiva 2002/83/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, sobre el seguro de vida, el acceso a la actividad del seguro y de reaseguro y de su ejercicio, de 5 de noviembre de 2002, actualmente derogada por la Directiva 2009/138/CE.

Ambas Directivas incluyen entre sus objetivos evitar, por una parte, una doble imposición indirecta por parte de los Estados miembros sobre los contratos de seguros y, por otra, impedir una distorsión de la competencia en los servicios de seguros prestados por empresas situadas en los distintos países de la Unión Europea. A estos efectos, el artículo 50 de la Directiva 2002/83, en los mismos términos que la regulación actualmente vigente, establece que los contratos de seguros estarán sujetos exclusivamente a los impuestos indirectos y exacciones parafiscales que graven las primas de seguro “en el Estado miembro del compromiso”, considerándose como tal, cuando el tomador sea persona física, el Estado miembro en el que éste tenga su residencia habitual.

En el supuesto analizado, el Tribunal se ve obligado a dilucidar si el punto de conexión que ha de tomarse en consideración para determinar el Estado miembro con competencia para gravar el contrato de seguro es el Estado de residencia del tomador en el momento de la celebración del contrato de seguro de vida, o si, por el contrario, debe atenderse al lugar de la residencia en el momento del pago de las distintas primas de seguro, lo que, en la práctica, podría dar lugar a que el impuesto aplicable se viese alterado como consecuencia de un desplazamiento del tomador del seguro de vida a otro Estado.

El Tribunal de Luxemburgo se decanta por esta última opción, tras realizar una interpretación sistemática y finalista de la Directiva de referencia, concluyendo que, de la misma, no se desprende que la atribución de la potestad tributaria inicialmente realizada deba permanecer inalterada, pudiendo, por consiguiente, verse modificada como consecuencia de una alteración de la residencia fiscal del tomador a lo largo del periodo de vigencia del contrato.

De ello se desprende, según señala el Tribunal, por una parte, que el Estado miembro competente para someter a tributación las primas de seguro deberá ser el Estado miembro con cuyo territorio mantenga el tomador, en la fecha del pago de dichas primas, un vínculo que se concrete en forma de residencia habitual y, por otra parte, que procede adoptar la interpretación «dinámica» del artículo 50, apartado 1, de la Directiva 2002/83.

Como cabe observar, la interpretación del Tribunal puede dar lugar, en no pocas ocasiones, a una carga tributaria adicional para las compañías aseguradoras, que se verán obligadas a presentar declaraciones tributarias en aquellos países miembros en los que residan los tomadores de los seguros de vida, generando para aquellas costes añadidos y dificultades administrativas, al tiempo que previsiblemente favorece la recaudación de este impuesto por aquellos países que, como España, se han convertido en destino predilecto de muchos ciudadanos europeos tras su jubilación.

Desde la perspectiva española, en el ámbito del Impuesto sobre las Primas de Seguros, la regla de determinación del Estado miembro del compromiso, por remisión del art. 12 la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, a la letra e) del artículo 1.3 del Real Decreto-Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, para los contratos de seguro sobre la vida, otras operaciones del ramo de vida, de capitalización y operaciones preparatorias o complementarias, es la residencia fiscal del tomador. De este modo, el Estado miembro del compromiso será España si el tomador persona física tiene su residencia habitual en España

o si el tomador persona jurídica tiene su domicilio social o la sucursal a que se refiere el contrato en España y ello, según ha precisado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia examinada, con independencia de que la compañía aseguradora no tenga ningún vínculo adicional con el territorio español.

3. Fallo

El artículo 50 de la Directiva 2002/83/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de noviembre de 2002, sobre el seguro de vida, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro perciba un impuesto indirecto sobre primas de seguros de vida abonadas por tomadores personas físicas que tengan su residencia habitual en dicho Estado miembro, cuando los seguros de que se trate hayan sido contratados en otro Estado miembro en que los referidos tomadores tuvieran su residencia habitual en la fecha de la firma del contrato.



Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2013

Asunto: C-617/10

Partes: Åklagaren y Hans Åkerberg Fransson

Síntesis:

«Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Ámbito de aplicación – Artículo 51 – Aplicación del Derecho de la Unión – Sanción de las actividades ilegales que afectan a un recurso propio de la Unión – Artículo 50 – Principio non bis in idem – Sistema nacional que establece dos procedimientos separados, administrativo y penal, para sancionar un único acto ilegal – Compatibilidad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El 9 de junio de 2009 se inició un procedimiento penal contra el Sr. Åkerberg Fransson ante el Tribunal de Primera Instancia de Haparanda (Suecia) como consecuencia del incumplimiento de sus obligaciones fiscales. En particular, se le acusaba de haber proporcionado, en sus declaraciones tributarias de los ejercicios 2004 y 2005, información inexacta que había expuesto a la Hacienda Pública a perder ingresos en concepto del impuesto sobre la renta y del IVA. También se le acusaba de no haber declarado las cotizaciones empresariales correspondientes al mes de octubre de 2004 y al mes de octubre de 2005. En el escrito de denuncia las infracciones se calificaban de graves debido, por una parte, a la magnitud de los importes a los que se referían, y, por otra parte, por inscribirse en el marco de una actividad delictiva sistemática y a gran escala.

Con carácter previo, la Administración tributaria sueca había impuesto al Sr. Fransson, sanciones administrativas relativas a los ejercicios 2004 y 2005 que no fueron recurridas ante el tribunal competente. La decisión por la que se impusieron las sanciones se basó en las mismas declaraciones falsas en las que también se funda el Ministerio Fiscal en el procedimiento penal que da lugar a la cuestión prejudicial que genera la sentencia comentada.

En estas circunstancias, el *Haparanda tingsrätt* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Con arreglo al Derecho sueco debe existir una base clara en el CEDH o en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos para que un órgano jurisdiccional nacional pueda inaplicar disposiciones nacionales que presuntamente vulneren el principio *ne bis in idem* establecido en el artículo 4 del Protocolo nº 7 del CEDH y, en consecuencia, que presuntamente vulneren el artículo 50 de la Carta. ¿Es este requisito establecido en el Derecho nacional para inaplicar las disposiciones nacionales compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con sus principios generales, entre ellos el de primacía y el de efecto directo?
- 2 ¿Está comprendida la admisibilidad de una imputación de infracciones fiscales en el ámbito de aplicación del principio *ne bis in idem* establecido en el artículo 4 del Protocolo nº 7 del CEDH y en el artículo 50 de la Carta cuando una determinada sanción (recargo fiscal en la terminología empleada por el Tribunal) haya sido previamente impuesta al inculpado en un procedimiento administrativo como consecuencia del mismo acto de presentar información falsa?

- 3) ¿Influye en la respuesta a la segunda cuestión prejudicial el hecho de que debe existir una coordinación entre estas sanciones de modo que los órganos jurisdiccionales ordinarios puedan reducir la sanción en el procedimiento penal porque se haya impuesto ya un recargo fiscal al inculpado como consecuencia del mismo acto de presentar información falsa?
- 4) En determinadas circunstancias puede estar permitido, en el marco del principio *ne bis in idem* [...], establecer sanciones adicionales en un nuevo procedimiento por la misma conducta que ha sido examinada y que ha dado lugar a la decisión de imponer sanciones al particular. En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial, ¿se cumplen los requisitos establecidos con arreglo al principio *ne bis in idem* para la imposición de varias sanciones en distintos procedimientos cuando en el último procedimiento se produce un examen de las circunstancias del asunto que es nuevo e independiente del procedimiento anterior?
- 5) El sistema sueco de imponer recargos fiscales y examinar la responsabilidad derivada de infracciones fiscales en procedimientos distintos se basa en una serie de razones de interés general [...]. En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial, ¿es un sistema como el sueco compatible con el principio *ne bis in idem* cuando sería posible establecer un sistema que no estaría comprendido en el ámbito de aplicación de dicho principio sin que fuera necesario abstenerse de imponer recargos fiscales o de pronunciarse sobre la responsabilidad derivada de infracciones fiscales transfiriendo, cuando se plantee dicha responsabilidad, la decisión sobre la imposición de recargos fiscales desde el Skatteverket y, en su caso, desde los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos a los órganos jurisdiccionales ordinarios en el marco de su examen de la imputación de infracciones fiscales?»

2. Comentario

El presente pronunciamiento versa sobre la aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y, en particular, sobre el alcance de su artículo 51, en el que se establece que los mandatos contenidos en la misma únicamente operan cuando se esté aplicando el Derecho de la Unión Europea. Por ello, en el supuesto enjuiciado, las limitaciones derivadas del principio de *non bis in idem* previsto en el artículo 50 de la citada Carta, surtirán efectos exclusivamente en el ámbito del IVA.

En concreto, en el apartado 28 de la sentencia se declara expresamente que, el hecho de que las leyes nacionales en las que se basan las sanciones administrativas y la acción penal no hayan sido adoptadas para adaptar el Derecho nacional a la Directiva 2006/112 no excluye la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, dado que mediante la aplicación de dichas leyes se pretende sancionar la infracción de las disposiciones de la mencionada Directiva 2006/112 y, por tanto, dar cumplimiento a la obligación impuesta por el Tratado a los Estados miembros de sancionar, de modo efectivo, los actos que causen un perjuicio a los intereses financieros de la Unión Europea.

En virtud de lo anterior, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea podrá ser invocada no sólo en situaciones en las que los Estados miembros están transponiendo una Directiva o ejecutando un Reglamento de la Unión Europea, sino siempre que el supuesto caiga dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión Europea, lo que incluye también situaciones en las que la aplicación del ordenamiento interno se ve afectado por lo previsto por el Derecho originario de la Unión Europea.

Por lo que respecta a la posible vulneración del principio de *non bis in idem* en un supuesto en el que se inicia un procedimiento penal frente al obligado tributario cuando ya se ha impuesto previamente una sanción administrativa, el Tribunal afirma “que el artículo 50 de la Carta no se opone a que un Estado miembro imponga, por los mismos hechos de incumplimiento de obligaciones declarativas en el ámbito del IVA, una combinación de recargos fiscales y sanciones penales (apartado 34)”.

A juicio del Tribunal, toda vez que los Estados miembros tienen autonomía para fijar las sanciones aplicables en el ámbito del IVA, éstos están facultados para imponer sanciones administrativas, penales o una combinación de ambas. No obstante, del artículo 50 de la Carta se desprende que la imposición de una doble sanción no será admisible cuando la sanción impuesta en vía administrativa tenga naturaleza “penal” y sea firme.

Los criterios que se manejan por el Tribunal para verificar el carácter “penal” de la sanción impuesta en vía administrativa son tres:

- Calificación jurídica de la infracción en el Derecho interno.
- Naturaleza de la infracción.
- Naturaleza y gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado.

La apreciación de la naturaleza “penal” de la sanción corresponde a los tribunales remitentes, que como hemos dicho podrían llegar a considerar la acumulación de sanciones como contraria al principio de *non bis in idem* si concurren los requisitos expuestos. En el ámbito interno, y pese a que ante lo ordenado por el artículo 180.1 de la vigente Ley General Tributaria es complicado que se produzca una concurrencia de sanciones tributarias y de medidas punitivas de naturaleza penal en virtud de los mismos hechos, debe recordarse la evolución sufrida en la doctrina del Tribunal Constitucional español.

En su sentencia 177/1999, de 11 de octubre, el Tribunal Constitucional resolvió el problema otorgando preferencia a la primera sanción firme que se hubiera impuesto, aunque fuese administrativa, anulando la posterior sentencia penal. Más recientemente, la sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero, se ha apartado del anterior criterio y ha establecido que “la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él – su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal”.

De este modo, como cabe observar, el planteamiento del Tribunal Constitucional español y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea resultan ciertamente parejos, debiendo realizarse una comparación cuantitativa entre la sanción impuesta en vía administrativa y el delito fiscal que afecta al obligado tributario para que entre el juego la prohibición de *non bis in idem* reconocida tanto por el Ordenamiento interno como por la Carta de Derechos Fundamentales y sin que quepa descartar, de forma absoluta, una concurrencia entre sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública por los mismo hechos, que debería excluirse en aplicación de lo previsto en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria en vigor.

Por último, el Tribunal aclara en su sentencia una importante cuestión procesal relativa a la tutela de los derechos de los obligados tributarios, toda vez que el Derecho de la Unión Europea no regula la relación entre el Convenio Europeo de Derechos Humanos y los ordenamientos jurídicos de los distintos Estados miembros. En concreto, se establece que la apreciación de la vulneración de los derechos fundamentales reconocidos en la Carta y en Convenio Europeo de Derechos Humanos debe plantearse por los tribunales internos a través de cuestión prejudicial en los mismos términos que cualquier otra cuestión relacionada con la aplicación del Derecho originario o derivado de la Unión Europea, sin que quepa supeditar el planteamiento de cuestiones prejudiciales en materia de Derechos Humanos al requisito de que la infracción del Derecho de la Unión Europea se deduzca claramente de la normativa o de la jurisprudencia sobre la materia.

3. Fallo

El principio *non bis in idem* enunciado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea no se opone a que un Estado miembro imponga, por los mismos hechos de incumplimiento de obligaciones declarativas en el ámbito del IVA, sucesivamente un recargo fiscal y una sanción penal si la primera sanción no tiene carácter penal, cuestión que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

El Derecho de la Unión no regula la relación entre el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y no establece tampoco las consecuencias que debe deducir un juez nacional en caso de conflicto entre los derechos que garantiza dicho Convenio y una norma de Derecho nacional.

El Derecho de la Unión se opone a una práctica judicial que supedita la obligación del juez nacional de no aplicar ninguna disposición que infrinja un derecho fundamental garantizado por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea al requisito de que dicha infracción se deduzca claramente del texto de dicha Carta o de la jurisprudencia en la materia, dado que priva al juez nacional de la facultad de apreciar plenamente, con la cooperación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su caso, la compatibilidad de dicha disposición con la Carta.



Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 7 de marzo de 2013

Asunto: C-275/11

Partes: *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH y Finanzamt Bayreuth*

Síntesis:

«Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 77/388/CEE – Exención de la gestión de fondos comunes de inversión – Alcance»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

“GfBk” es una empresa cuyo objeto es la difusión de información y de recomendaciones bursátiles, el asesoramiento sobre inversión en instrumentos financieros y la comercialización de inversiones de capital.

En el mes de diciembre de 1999 “GfBk” celebró un contrato con la sociedad de gestión de inversiones que gestionaba, un fondo de inversión abierto al público (fondo común de inversión). “GfBk” se comprometió así a asesorar a dicha sociedad de gestión de inversiones “en la gestión de los activos del fondo” y a “formular recomendaciones referentes a la compra o venta de activos, en constante observación del patrimonio del fondo”. “GfBk” se obligó igualmente a “observar el principio de diversificación de riesgos, las restricciones legales a la inversión así como las circunstancias de la inversión”.

En el marco de un procedimiento inspector relativo al IVA, “GfBk” solicitó que sus servicios de asesoramiento a la sociedad de gestión de inversiones de que se trata en el litigio principal se considerasen exentos del impuesto como servicios externalizados de gestión de fondos comunes de inversión. La Administración tributaria desestimó dicha solicitud por considerar que los servicios prestados por “GfBk” no constituían una «gestión de fondos comunes de inversión», en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, y, por tanto, no podían justificar tal exención.

Las liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria alemana se impugnaron por el obligado tributario ante el Bundesfinanzhof, que planteó al Tribunal de Luxemburgo las siguientes cuestiones prejudiciales:

«A efectos de la interpretación de la “gestión de fondos comunes de inversión” en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, ¿son suficientemente específicos y, por tanto, están exentos del IVA los servicios de un gestor externo de un fondo común de inversión si:

- a) Dicho gestor ejerce una función de gestión y no de simple asesoramiento, o
- b) Por su propia naturaleza, los servicios se diferencian de otros servicios por alguna propiedad característica a efectos de la exención del impuesto con arreglo a dicha disposición, o
- c) Dicho gestor actúa en virtud de una delegación de funciones con arreglo al artículo 5 octies de la Directiva 85/611/CEE, en su versión modificada?»

2. Comentario

Siguiendo la línea fijada previamente en la sentencia *Abbey National*, de 4 de mayo de 2006, el Tribunal de Justicia declara que no sólo la gestión de inversiones, que implica la elección y la cesión de los activos que constituyen el objeto de dicha gestión, sino también las prestaciones de administración y de contabilidad, el cálculo del importe de los rendimientos y del precio de las participaciones o acciones del fondo, las evaluaciones de activos, la contabilidad, la preparación de declaraciones para la distribución de los rendimientos, la elaboración de información y documentación para las cuentas periódicas y para las declaraciones fiscales, estadísticas y del IVA, así como la preparación de las previsiones de rendimientos, están comprendidos en el concepto de “gestión” de un fondo común de inversión al que se refiere el artículo 13, apartado B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva del IVA.

Asimismo, se especifica que la redacción de dicho precepto no excluye, en principio, que la gestión de fondos comunes de inversión se descomponga en diversos servicios diferentes, como sucede en el supuesto enjuiciado, que pueden estar comprendidos en el concepto de “gestión de fondos comunes de inversión”, a efectos de dicha disposición, y que pueden acogerse a la exención prevista en aquél, aunque sean prestados por un tercero, siempre que cada uno de los citados servicios tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de la gestión de un fondo común de inversión.

Como es sabido, el objetivo de la exención de las operaciones relativas a la gestión de fondos de inversión prevista por la Sexta Directiva consiste en facilitar a los pequeños inversores la colocación de sus capitales mediante organismos de inversión colectiva excluyendo los costes del IVA, para garantizar la neutralidad del sistema común de IVA en cuanto a la opción entre invertir directamente en títulos-valores (exenta del impuesto) o recurrir a la intermediación de organismos de inversión colectiva. De este modo, según advierte el tribunal, considerar sujeto al IVA un servicio externo de asesoramiento financiero como el prestado por “GfBk”, consistente en formular recomendaciones referentes a la compra o venta de activos, tendría como efecto final favorecer a las sociedades de gestión inversiones que tengan sus propios asesores de inversión en perjuicio de las que decidan recurrir a terceros.

Del principio de neutralidad fiscal resulta que los operadores deben poder elegir el modelo de organización que, desde el punto de vista estrictamente económico, les convenga más, sin correr el riesgo de que sus operaciones sean excluidas de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva. Y frente a lo anterior no es óbice que “GfBk” no haya recibido una delegación expresa para la gestión de los activos en los términos que exige la normativa de la Unión Europea. Como recuerda el Tribunal de Justicia en el apartado 32 de la sentencia, conforme a reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone en materia de percepción del IVA a una diferenciación entre operaciones lícitas e ilícitas, lo que debe lugar a que los servicios prestados por “GfBk” deban considerarse exentos del IVA.

3. Fallo

El artículo 13, parte B, letra d), número 6, 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, debe interpretarse en el sentido de que los servicios de asesoramiento sobre inversión en valores mobiliarios

prestados por un tercero a una sociedad de inversión de capitales, gestora de un fondo común de inversión, están comprendidos en el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión» a efectos de la exención prevista en la citada disposición, aun cuando el tercero no haya actuado en virtud de un mandato, en el sentido del artículo 5 *octies* de la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), en su versión modificada por la Directiva 2001/107/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de enero de 2002.



Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 14 de marzo de 2013

Asunto: C-527/11

Partes: *Valsts ieņēmumu dienests* y *Ablessio SIA*

Síntesis:

«IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 213, 214 y 273 – Identificación de los sujetos pasivos del IVA – Negativa a atribuir un número de identificación a efectos del IVA porque el sujeto pasivo no dispone de medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada – Legalidad – Lucha contra el fraude fiscal – Principio de proporcionalidad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

“Ablessio”, sociedad letona de responsabilidad limitada, solicitó a la Administración Tributaria de su país su inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA. Mediante resolución de 15 de noviembre de 2007, confirmada, tras ser objeto de reclamación, por resolución de 27 de noviembre de 2007, se denegó dicha inscripción, por considerar que la mencionada sociedad no disponía de la capacidad material, técnica y financiera necesaria para ejercer la actividad económica declarada, a saber, la prestación de servicios de construcción.

Para adoptar las citadas resoluciones denegatorias, la Administración Tributaria se basó en comprobaciones según las cuales, en primer término, “Ablessio” no poseía inmuebles y no había celebrado ningún contrato encaminado al alquiler de dichos activos. Además, se había celebrado un contrato de arrendamiento para alquilar un espacio no residencial cuyas dimensiones eran de sólo cuatro metros cuadrados. Por último, la mencionada sociedad no estaba inscrita en el registro de empresas de construcción y no había ejercido realmente ninguna actividad desde su creación, siendo el único empleado de la empresa –aparentemente no remunerado– el presidente de su consejo de administración.

La sociedad interpuso recurso de anulación contra las mencionadas resoluciones denegatorias de la inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA ante el tribunal administrativo de distrito, que estimó dicho recurso mediante resolución de 20 de octubre de 2009 y ordenó a la Administración Tributaria inscribir la citada sociedad en este registro. Dicho órgano jurisdiccional consideró que “Ablessio” había proporcionado información suficiente sobre su capacidad para ejercer la actividad económica declarada, y que la exactitud de esa información no había sido puesta en duda.

La resolución del tribunal administrativo de primera instancia fue recurrida por la Administración Tributaria letona ante el tribunal administrativo regional, que confirmó la resolución del tribunal de primera instancia.

De nuevo, la resolución del Tribunal administrativo regional fue recurrida por la Administración, esta vez en sede jurisdiccional, lo que dio lugar a que el *Augstākās tiesas Senāts* suspendiese el procedimiento y plantease al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva 2006/112 en el sentido de que prohíben denegar el número individual con el que se identifica al sujeto pasivo, basándose en que el titular de las participaciones

del sujeto pasivo obtuvo previamente en varias ocasiones el número individual para otras empresas, que nunca llevaron a cabo una actividad económica real, y cuyas participaciones fueron transmitidas por el titular a otras personas inmediatamente después de haber obtenido el número individual?

- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 214 de la mencionada Directiva en relación con el artículo 273 de la misma, en el sentido de que permite a la Administración tributaria, antes de asignar el número individual, cerciorarse de la capacidad del sujeto pasivo para llevar a cabo la actividad gravada por el impuesto, en caso de que mediante esa comprobación se pretenda recaudar correctamente el IVA y evitar el fraude?»

2. Comentario

De acuerdo con lo previsto en los artículos 213 y 214 de la Directiva 2006/112, la identificación de los sujetos pasivos del IVA compete a las Administraciones Tributarias de los distintos Estados miembros, contando a estos efectos el legislador interno con un cierto margen de autonomía para establecer los requisitos necesarios para obtener dicha identificación.

Ahora bien, como declara el Tribunal de Justicia en los párrafos 24 a 27 de su sentencia, este margen de autonomía de los Estados y de la Administración Tributaria es limitado, de tal modo que no cabría denegar el acceso a la identificación fiscal por el mero hecho de que el contribuyente carezca de los medios materiales, humanos, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada. En este sentido, debe recordarse que, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia del Tribunal, la mera intención de iniciar una actividad económica atribuye a la persona física o jurídica la condición de sujeto pasivo del impuesto, por lo que no resultará factible condicionar la identificación del obligado tributario a que se acrediten dichas circunstancias de índole material.

Ahora bien, sin perjuicio del derecho de los obligados tributarios a acceder a la neutralidad del impuesto, por la vía de la deducción del IVA soportado, desde que el negocio está en ciernes, los Estados miembros están obligados a garantizar la veracidad de las inscripciones en el registro de sujetos pasivos con el fin de garantizar el buen funcionamiento del IVA. De este modo, y según se afirma en el apartado 30 de la sentencia, “los Estados miembros están legitimados para adoptar medidas que impidan el uso abusivo de los números de identificación, en particular por empresas cuya actividad y, por lo tanto, cuya condición de sujeto pasivo, es puramente ficticia”.

En todo caso, dichas medidas, como advierte inmediatamente el Tribunal, no deben ir más allá de lo que sea necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude fiscal, tampoco deben cuestionar sistemáticamente el derecho a la deducción del IVA ni, en consecuencia, la neutralidad del mencionado impuesto. En virtud de lo anterior, la negativa a la expedición del número de identificación fiscal, ante el riesgo que supone para la correcta aplicación de los principios que inspiran el impuesto, debe basarse en una apreciación global de la situación que permita considerar que de forma objetiva que el número de IVA atribuido al sujeto pasivo se utilizará probablemente de modo fraudulento.

Si bien estas circunstancias, como consecuencia de las competencias atribuidas al Tribunal de Justicia, deben ser apreciadas exclusivamente por los tribunales nacionales, la sentencia que nos ocupa señala expresamente que la falta de medios técnicos, materiales o financieros, o el hecho de que se haya reiterado la solicitud del número de identificación fiscal por un sujeto al que se le ha denegado en reiteradas ocasiones, no constituyen, por sí mismos, motivos en los que pueda basarse, de forma exclusiva, una negativa a la expedición del número de identificación fiscal.

En el ámbito interno, los artículos 24 y 25 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, atribuyen a la Administración Tributaria la facultad de denegar la asignación de un número provisional o definitivo cuando de la comprobación resultara que los datos declarados no son veraces (datos que normalmente tendrán que ver con el domicilio declarado, actividad declarada, identidad de los otorgantes del documento con arreglo al cual se está constituyendo una entidad, etc.) o el contribuyente no aporte documentación relacionada con los datos declarados.

Pues bien, en estos supuestos, en virtud de la doctrina fijada por la sentencia de referencia, el acto administrativo denegatorio del acceso a la identificación fiscal debe argumentar no sólo la falta de veracidad de los datos declarados, sino también la existencia de motivos fundados que inviten a considerar que la solicitud de inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA puede dar lugar a un uso abusivo del número de identificación fiscal o a otros fraudes en el IVA.

Huelga decir que una negativa (infundada) de la Administración a expedir el número de identificación fiscal ubica al solicitante en una situación sumamente compleja, habida cuenta que éste se verá obligado a iniciar un incierto peregrinaje en fase de revisión para ver restituido su derecho, periodo durante el que se verá imposibilitado para ejercitar directamente una actividad económica, y que difícilmente se verá compensado en términos económicos, salvo en el marco de un ulterior procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración, incluso en el supuesto de lograr una resolución o sentencia estimatoria.

3. Fallo

Los artículos 213, 214 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la atribución de un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido a una sociedad por el mero hecho de que ésta no disponga, a juicio de dicha Administración, de medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada y de que el titular de las participaciones de dicha sociedad haya obtenido con anterioridad en varias ocasiones ese número para sociedades que nunca ejercieron realmente una actividad económica y cuyas participaciones fueron cedidas inmediatamente después de la atribución del citado número, cuando la Administración tributaria de que se trate no ha demostrado, a la vista de elementos objetivos, que haya indicios fundados que permiten sospechar que el número de identificación del impuesto sobre el valor añadido atribuido vaya a utilizarse probablemente de modo fraudulento. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si la citada Administración tributaria ha aportado indicios fundados de la existencia de un riesgo de fraude en el litigio principal.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Novedades editoriales

García Novoa, César. "Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios". AEDAF, 2013.

En los últimos años estamos siendo testigos de numerosas actuaciones de control por parte de la Administración Tributaria, tendentes a considerar que operar a través de una sociedad constituye un comportamiento fraudulento y abusivo, sobre todo cuando se trata de actividades profesionales. Nos referimos a los supuestos en los que aplicando la doctrina del "levantamiento del velo" se considera a la sociedad interpuesta como simulada y creada con el único objetivo de obtener una ventaja fiscal.

Pues bien, con esta práctica extendida en la Administración se le está negando al contribuyente el derecho al ejercicio de lo que en el ámbito jurídico denominamos economía de opción, que implica la posibilidad de elegir el régimen fiscal menos gravoso entre los previstos en el ordenamiento jurídico. No siempre que el contribuyente interpone una sociedad para el ejercicio de su actividad económica debe calificarse como artificiosa o fraudulenta, pues no toda sociedad interpuesta es simulada, sino únicamente aquellas que se interponen con finalidad elusiva. Y esto es, precisamente, lo que el autor trata de determinar y delimitar en esta monografía, cuando la interposición de una sociedad constituye un supuesto de elusión fiscal que legitime a la Administración a ignorar su existencia y a considerar que procede la tributación en sede de las personas físicas que la integran.

Ante esta situación, la AEDAF decide promover esta Monografía, cuyo contenido ha sido debatido y consensuado en su Consejo Asesor Institucional (CAI).

AAVV. Director: Pablo Chico de la Cámara. "Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa". Thomson Reuters Aranzadi. 2013.

La diversidad de puntos de conexión que recoge la distinta normativa vigente en nuestro ordenamiento (desde el ámbito interno, comunitario e internacional) no genera precisamente certeza jurídica en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes por lo que en esta obra se propone un concepto unívoco de residencia tanto en sede de las personas físicas como en el ámbito de las personas jurídicas con el fin de reducir la importante litigiosidad existente en este terreno, a la vez que la propuesta de un concepto también armonizado en la esfera comunitaria permitirá su utilización como modelo para los convenios que firmen todos los países de la Unión Europea entre sí, así como en las relaciones de los propios Estados miembros con países terceros y extracomunitarios.

La obra se completa con un recorrido exhaustivo de los distintos aspectos de la normativa de la imposición directa (Impuesto sobre la renta de las personas físicas, Impuesto sobre la renta de no residentes, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) que sería conveniente su modificación para resultar más acorde con el Derecho Comunitario.

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



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

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

Fco. Javier Ortiz Alonso
Tel.: 963 80 37 70
Fax: 963 42 27 14
javierortiz@seneor.com
C/Cronista Carreres, 3-Entlo.-2^o Izda.
46003 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.

