

Sumario

Presentación:

José Francisco Alfonso Palop	7
--	---

Editorial:

Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto. Antonio Cayón Galiardo.	9
---	---

Estudios:

La transmisión de las sanciones tributarias Carlos David Delgado Sancho	29
El IVA en el Comercio Electrónico. Ana María Delgado García	51
La cuestionable constitucionalidad del plazo preclusivo para impugnar actos tributarios presuntos Javier Gómez Taboada	77

Jurisprudencia:

STC de 21-12-2010. Cuestión de Inconstitucionalidad. Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.. . . .	93
STC de 21-12-2010. Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.	95
STS de 23-12-2010. Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina. Intereses tributarios de demora.. . . .	97
STS de 23-12-2010. Recurso de Casación para la Unificación de doctrina. Derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado pendiente de compensar.	99
STS de 29-09-2010. Procedimiento concursal. Régimen de privilegios aplicable a los créditos tributarios.	101
STSJ de Madrid de 10-06-2010. IRPF. Retenciones sobre rendimientos del capital inmobiliario.	103
STSJ de Madrid de 02-06-2010. Recurso Cameral Permanente.	104
STSJ de Andalucía (Sevilla) de 10-02-2010. Haciendas Locales. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.. . . .	106

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 26-10-2010. IRNR. Dividendos satisfechos por una filial residente en España a su matriz no residente cuando la participación en el capital es inferior al 5%. Doble imposición.	109
---	-----

RTEAC de 26-10-2010. IRNR. Trato discriminatorio de sociedades matrices residentes en la Unión Europea con participaciones superiores al 5%.	112
RTEAC de 14-07-2010. IRPF. Retenciones. Enriquecimiento injusto.	114
RTEAC de 06-10-2010. ISD. Reducción en la base imponible en la transmisión mortis causa de participaciones sociales.	116
RTEAC de 06-10-2010. Obligados tributarios. Procedimiento de exigencia de responsabilidad a una pluralidad de sujetos.	118

Unión Europea:

STJUE de 28-10-2010. Asunto: C72/09. Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Personas jurídicas establecidas en un Estado tercero, miembro del Espacio Económico Europeo – Posesión de inmuebles situados en un Estado miembro – Impuesto sobre el valor de mercado de tales inmuebles – Denegación de exención – Lucha contra el fraude fiscal – Apreciación a la luz del Acuerdo EEE.	123
STJUE de 07-12-2010. Asunto: C-285/09. Sexta Directiva IVA – Artículo 28 quater, parte A, letra a) – Fraude en el IVA – Denegación de la exención del IVA con ocasión de entregas intracomunitarias de bienes – Participación activa del vendedor en el fraude – Competencias de los Estados miembros en el marco de la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos eventuales.	127
STJUE de 16-12-2010. Asunto: C-430/09. Sexta Directiva IVA – Artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), 28 ter, parte A, apartado 1, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Exención de las entregas de mercancías expedidas o transportadas en el interior de la Unión – Entregas sucesivas de las mismas mercancías que dan lugar a una única expedición o a un solo transporte intracomunitario.	130
STJUE de 22-12-2010. Asunto C-103/09. Sexta Directiva IVA – Concepto de práctica abusiva – Operaciones de arrendamiento financiero realizadas por un grupo de empresas con la finalidad de escalar el pago del IVA no deducible.	133
STJUE de 22-12-2010. Asunto C-277/09. Sexta Directiva IVA – Derecho a deducción – Compra de vehículos y utilización para operaciones de leasing – Divergencias entre los regímenes fiscales de dos Estados miembros – Prohibición de prácticas abusivas.	138

Novedades editoriales.	143
---------------------------------------	------------

Nuevas cuestiones sobre la posibilidad de actuaciones administrativas posteriores a la anulación de un acto

Antonio Cayón Galiardo

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

1. Planteamiento del problema

Apenas hace unos meses, el Tribunal Económico Administrativo Central, en relación con las liquidaciones dictadas por la inspección que habían cuantificado el IVA tomando periodos anuales en lugar de trimestrales, declaraba prácticamente la imposibilidad de subsanar aquel vicio, entendiendo que la nulidad de los actos, por tratarse de un vicio sustantivo, lo impedía. Es sabido que la Sala especial de Unificación de Doctrina intervino en contra del anterior criterio. Más recientemente, el TSJ de Valencia ha dictado una sentencia en la que declara que no es factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto que determinó su anulación.

Ambos hechos constatan que estamos ante un problema no fácilmente soluble que tiene una larga historia en el ámbito tributario y que, parece, abre constantemente nuevos debates al ponerse en cuestión lo que parecía ser una cuestión pacífica.

Aunque el tema que vamos a exponer no se limite a los casos en que la anulación de los actos administrativos se hubiese producido por sentencia, ya que el tema afecta asimismo a la anulación declarada por la propia Administración –principalmente los TEA-, hemos de recordar que, el tema de la ejecución de sentencias en el ámbito contencioso ha estado plagado de problemas y dificultades provenientes normalmente de la posición que nuestro ordenamiento reconocía a la Administración –competente para ejecutar el fallo; inembargabilidad de los fondos públicos en sentencias condenatorias al pago de cantidades líquidas; etc.- que ha ido cediendo y ajustándose a las disposiciones y principios constitucionales, muy particularmente con la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Pues bien, en este orden de cuestiones, especialmente compleja ha sido la tendencia de la Administración a dictar actos con el mismo contenido que aquéllos que habían sido anulados de forma que se obligaba “al interesado vencedor a reiniciar un nuevo, lento, costoso y sinuoso procedimiento impugnatorio” (Santiago Vázquez Selles; “La nulidad de los actos y disposiciones administrativas contrarias a las sentencias y que tratan de eludir su cumplimiento: el nuevo control incidental de la Ley 29/1998”). Y, aunque aquéllos comportamientos pueden considerarse hoy distantes, el caso es que han seguido persistiendo problemas de variada índole como se deduce de la jurisprudencia a que vamos a hacer referencia seguidamente y que se centrará en el tema referido a la posibilidad de que, una vez anulada una actuación administrativa, los propios órganos que la habían dictado, vuelvan a dictar un nuevo acto. Es decir, uno de los problemas de los muchos que suscita la ejecución administrativa de resoluciones o sentencias anulatorias.

Para nuestro propósito hemos de comenzar por recordar que, en estos casos, la actuación administrativa consistirá, según la declaración anulatoria, bien en dictar un nuevo acto en sustitución del que se deja sin efecto, bien en retrotraer actuaciones al momento procedimental en que se incurrió en determinado vicio. Todo ello bajo los principios de conservación y de convalidación de actos y trámites, de seguridad jurídica y de conversión de actos, principios que pugnan con el principio de legalidad que reclama la total expulsión del mundo del derecho de los actos que incurran en ilegalidad. Tal pugna no puede decirse que siempre y en todo caso deba resolverse de forma favorable a las exigencias de la legalidad, pues, si bien esta reclama incluso una actividad de oficio por parte de la Administración para ajustar sus actos al orden jurídico, también es cierto que los principios contrapuestos encuentran amparo en nuestro propio ordenamiento. Así, en la LRJAP y PAC encontramos, en primer lugar, la declaración general de presunción de validez y eficacia de actos de las Administraciones públicas sujetos al Derecho Administrativo que requiere ser formalmente destruida mediante su anulación, si bien, junto a la misma, encontramos un conjunto de disposiciones que parten del postulado de que, una vez declarado nulo un acto, la Administración puede dictar otro en sustitución del primero, o de la conservación de ciertos efectos del acto anulado. Así, en el artículo 65 se ordena que el acto nulo o anulable que, sin embargo, contenga los elementos constitutivos de otro distinto, producirá los efectos de éste. En el art. 66 se expresa el principio de conservación de actos y trámites, disponiendo que la propia anulación declare siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la infracción. Y, en el art. 57. 3 se admite la posibilidad de otorgar eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados y, con determinadas limitaciones, cuando produzcan efectos favorables al interesado.

Por otra parte, frente a la declaración de anulabilidad de un acto cuando incurra en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder, en el mismo artículo 63 comienzan las excepciones declarando que los defectos de forma sólo determinarán la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. Y, aceptando la existencia de irregularidades no invalidantes, el art. 67 permite la convalidación de los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan. Finalmente, el artículo 64 admite la conservación de las actuaciones procedimentales no afectadas por la anulación de un acto (La nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero), y la limitación de la anulación a alguna de las partes del acto (La nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado).

La transmisión de las sanciones tributarias

Carlos David Delgado Sancho

Inspector de Hacienda del Estado

Resumen

La Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas, permitiendo la transmisión de las penas en los supuestos de reestructuración empresarial y disolución encubierta, lo que reduce el ámbito del principio de personalidad de la pena, tanto en Derecho penal como en Derecho tributario, exclusivamente a las personas físicas.

Palabras clave

Culpabilidad, personalidad de la pena, responsabilidad.

Abstract

The Constitutional law 5/2010, of 22 June, regulates the criminal liability of institutions, allowing the transmission of the penalties in cases of business and dissolution restructuring covert, which it reduces the field of the beginning of personality of the penalty, both in Criminal law and in Tax law, exclusively to the individuals.

Keywords

Guilt, personality of the penalty, responsibility.

Sumario

- I. Introducción
- II. El principio de personalidad de la pena
- III. La transmisión de las sanciones a los herederos
- IV. La transmisión de las sanciones en la sucesión de empresas
- V. La transmisión de las sanciones a los sucesores de las personas jurídicas disueltas
- VI. La transmisión de las sanciones a los responsables solidarios
- VII. La transmisión de las sanciones a los responsables subsidiarios

I. Introducción

En un sistema en que el obligado tributario debe autoliquidar la inmensa mayoría de los tributos y, por ello, interpretar y aplicar las normas fiscales, unas normas de difícil comprensión y complejidad, el legislador basa buena parte de la eficacia de su cumplimiento en el sistema de infracciones y sanciones regulado en el título IV de la Ley General Tributaria, así como asegurando el crédito tributario mediante los institutos de la sucesión y la responsabilidad tributaria.

La potestad sancionadora de la Administración hay que analizarla desde la óptica constitucional, encuadrándola en los arts 24.2 y 25.1 de la Constitución, pues el Tribunal Constitucional en innumerables Sentencias –por todas, la 18/1981- ha afirmado que “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado”. Con anterioridad, el Tribunal Supremo había consolidado esta doctrina de la plena aplicación de los principios del Derecho penal al Derecho administrativo sancionador (SSTS 16 de enero, 8 de marzo y 29 de noviembre de 1976 y 10 de noviembre de 1980, entre otras), de acuerdo con la cual es necesaria la concurrencia de los presupuestos de antijuridicidad, tipicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad para el legítimo ejercicio de las potestades sancionadoras administrativas (STS 27.02.1991). Especialmente paradigmática resultó la Sentencia de 9 de enero de 1991 que tras partir de “la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena” expuso que “esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *ius puniendi* del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la doctrina legal de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya Sentencia de 9 de enero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas”. La citada resolución establecía: “En efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico *leading case* se decía, con clara conciencia de su alcance, que las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran

tanto el ilícito administrativo como el penal”. Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: “Ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción”.

En definitiva, el *ius puniendi* del Estado –el derecho a castigar- puede materializarse tanto con la imposición de penas como de sanciones administrativas, siendo aplicables los principios del Derecho penal en el orden contencioso, pero mientras en el proceso penal dichos principios se aplican de forma plena, en el Derecho administrativo sancionador están por descubrir los «matices» que señala el Tribunal Constitucional, habiendo advertido el citado órgano constitucional de la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho administrativo sancionador se trata, operación que no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza (STC 246/1991).

La doctrina de ambos Tribunales, aplicable íntegramente en el ámbito del Derecho tributario sancionador, ha puesto fin a la polémica suscitada en torno a la naturaleza de las infracciones tributarias, ya que actualmente la mayor parte de los autores consideran que las infracciones penales y las tributarias son, desde el punto de vista ontológico o sustancial, esencialmente iguales, y que su diferencia es puramente formal en función de los órganos encargados de aplicarla, si bien en el Derecho penal rige el principio de intervención mínima. Por su parte, las sanciones –administrativas o tributarias- constituyen un mal infringido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal, y tienen la misma naturaleza que las penas, es decir, tienen un mismo carácter represivo, retributivo o de castigo por la realización de una conducta que se considera, penal o administrativamente, ilícita (STC 239/1988). Este mal, en el ámbito de la Administración civil, consiste siempre en la privación de un bien o de un derecho, pero nunca podrá entrañar una privación de libertad (CE 25.3). La Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre, ha delimitado claramente los conceptos de tributo y sanción, disponiendo en su fundamento jurídico cuarto que: “Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del Erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”. Así, pues, cuando prime el *animus recaudandi* en la imposición de las sanciones tributarias, la Administración incurrirá en desviación de poder, vulnerando con toda seguridad la presunción de inocencia de los contribuyentes.

A todas, infracciones y sanciones, son aplicables los principios de Derecho penal, recogidos en el título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico y procedimiento administrativo común, arts 127 a 138, tal y como dispone el art. 178 de la Ley General Tributaria, del siguiente tenor: “La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley”, invocando el citado precepto los de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia y retroactividad, si bien son aplicables otros muchos, como por ejemplo, el de personalidad de la pena que veremos seguidamente. Y respecto del procedimiento sancionador en materia tributaria, el art. 207 de la Ley 58/2003, dispone que se regulará: a) por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada

en su desarrollo; b) en su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

La importancia de estos principios se pone de manifiesto en el mismo artículo primero de la Ley 58/2003, al disponer: “Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias”. Posteriormente, esos principios son desarrollados en los arts 3 y 178 de la Ley General Tributaria, regulando el primero de los artículos citados los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario, y el art. 178, los principios de la potestad sancionadora. Esta distinción es fundamental para interpretar y aplicar las normas jurídicas. Al respecto, Arroyo Jiménez¹, siguiendo a Alexy, divide las normas jurídicas, atendiendo a su ponderación, en principios y reglas; los principios están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas; en cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Los principios son mandatos de optimización, esto es, por tratarse de normas fragmentarias en cuanto a su consecuencia jurídica, susceptibles tan sólo de un cumplimiento gradual, al aplicarse en mayor o menor medida, o más o menos frecuentemente. Las colisiones² de principios se caracterizan por que en unas ocasiones se resuelven a favor de uno y en otras del otro.

El papel fundamental de los principios del Derecho tributario sancionador, con independencia de su carácter informador de esa rama del ordenamiento jurídico, es delimitar la potestad sancionadora de la Administración tributaria, salvaguardando los derechos fundamentales de los contribuyentes recogidos fundamentalmente en los arts 24.2 y 25.1 de nuestra Constitución.

Por último, hay que destacar que la Administración en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el art. 31.1 de la Constitución (STS 08.04.2010), de tal forma que la potestad sancionadora de la Administración tiene un carácter instrumental respecto del ejercicio de las correspondientes competencias materiales (SSTC 48/1988, 227/1988, 96/1996, 124/2003, etc.).

II. El principio de personalidad de la pena

El principio de personalidad de la pena impide que la sanción se extienda a terceras personas ajenas a la infracción *-nemo punitur pro alieno delicto-*, bien entendido que en Derecho penal (CP 22) son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores y los cómplices. En Derecho tributario, sólo son sujetos infractores³ los especificados en el art. 181.1 de la Ley 58/2003; los sucesores y los responsables (LGT 182), si bien tienen la condición de obligados tributarios (LGT 35.2.i y 35.5), no cometen ninguna infracción. Claramente lo expone la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 que

1 Luís Arroyo Jiménez. Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo. Indret. N° 2/2009.

2 Los conflictos de reglas se resuelven mediante el establecimiento de una relación de preferencia a favor de una de ellas y en perjuicio de la otra, que puede calificarse como incondicionada en la medida que se enuncia en abstracto, de modo que, por muchas que sean las veces en que se plantee dicho conflicto, siempre habrá de resolverse de la misma manera.

3 Aunque el art. 181.1 utiliza la expresión «entre otros» - lo que podría vulnerar el principio de tipicidad-, del juego de los arts 35.5, 41.1 y 182 de la Ley 58/2003 se deduce que los sucesores y los responsables no son sujetos infractores.

en el análisis que efectúa de las instituciones que garantizan la deuda tributaria, afirma: “Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a éstos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias (LGT 37, 38, 39 y 40). La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc.), y, por último en la cotitularidad existente en la realización del hecho imponible”.

Los sucesores y los responsables «responden» de las deudas tributarias de sus principales y, en determinados supuestos, de las sanciones impuestas a los mismos, estando ambas categorías perfectamente diferenciadas en la actual Ley General Tributaria. En efecto, el art. 17 de la Ley 58/2003, clasifica las obligaciones tributarias en materiales y formales: las materiales son las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias (interés de demora y recargos); las formales son las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Por otra parte, el art. 58 de la citada norma define la deuda tributaria, al decir que “está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”, especifica los conceptos que la integran y aclara que “las sanciones tributarias no forman parte de la deuda tributaria”, es decir, la sanción no es una obligación tributaria, ni principal, ni accesorio, ni formal.

El alcance de la responsabilidad viene regulado en el art. 41 de la Ley 58/2003, cuyo apartado tres establece, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que: “Salvo lo dispuesto en el apartado dos del art. 42 de esta ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario”. Y añade: “Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se exigirán los recargos e intereses que procedan”. Se establece, por tanto, el principio general de reposición a voluntaria en cuanto al alcance de la responsabilidad, permitiendo al responsable la posibilidad de ingresar la deuda sin los recargos e intereses propios del periodo ejecutivo, con la excepción introducida por la Ley 36/2006 relativa a la responsabilidad por obstrucción a la acción ejecutiva de cobro (LGT 42.2) que, por su propia naturaleza, incluye los intereses y recargos ya adeudados. En el caso de que el responsable no satisfaga la deuda tras el plazo voluntario concedido, se le exigirán los recargos e intereses del periodo ejecutivo.

Ahora bien, en tanto en cuanto los sucesores y los responsables hagan frente a las sanciones⁴ por actos ilícitos de los sujetos infractores, nos enfrentamos con un primer problema, la posible vulneración del art. 25.1 de la Constitución, ya que los citados obligados tributarios son sancionados sin haber cometido ninguna infracción⁵, garantizando con su patrimonio el cobro de la deuda tributaria y, en su caso, de

4 Y en tanto en cuanto hagan frente a la deuda tributaria se podría ver vulnerado el art. 31.1 de la Constitución que liga la exigencia del tributo con la capacidad económica del sujeto pasivo.

5 TEAC 20.04.2005 (RG 3909/2003): El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona; el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia.

Cuando prime el animus recaudandi en la imposición de las sanciones tributarias, la Administración incurrirá en desviación de poder, vulnerando con toda seguridad la presunción de inocencia de los contribuyentes.

las sanciones. Simón Acosta⁶ considera que “si el responsable tributario comete un ilícito, lo que se debe hacer es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal. Lo contrario es absurdo y probablemente contrario a la Constitución. Esto último, porque muy verosímelmente puede que se estén infringiendo principios relevantes del Derecho sancionador, tanto de índole material como procedimental, al hacer que el sujeto declarado responsable tenga que apenar con el pago de una sanción impuesta a otro y que éste se libere de su personal responsabilidad mediante el pago realizado por el responsable.

Así lo único que se persigue es que la

Administración cobre la sanción por encima de todo, incluso por encima de los principios rectores y del propio fundamento jurídico de la sanción”.

El régimen jurídico actual⁷ de los sucesores y los responsables posibilita que se les transmitan las sanciones tributarias impuestas a los transmitentes y a los deudores principales, si bien, hasta llegar a esta situación, ha habido una evolución errática, que arranca con la Ley 60/1969 que introduce la responsabilidad tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, modificando el art. 40 de la Ley 230/1963 y estableciendo la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones simples, de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas que administran, cuando por mala fe o negligencia grave no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible tales infracciones. La primera gran reforma de la Ley General Tributaria tras la aprobación de la Constitución se llevó a cabo por Ley 10/1985, de 26 de abril, modificando, entre otros, los arts 38.1 y 40.1 de la Ley 230/1963, disponiendo el primero de ellos que “responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”, y el segundo que “serán responsables subsidiarios de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones”. En párrafo aparte, este art. 40.1, añadía: “Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas”. En la siguiente reforma, llevada a cabo por la Ley 25/1995, no varió el sistema de responsabilidad diseñado por la Ley 10/1985, pero introdujo una modificación digna de mención, al señalar la nueva redacción del art. 37.3 que “la responsabilidad

6 Eugenio Simón Acosta. La nueva Ley General Tributaria. Obra colectiva dirigida por Rafael Calvo Ortega. Civitas. Madrid, 2004. Páginas, 716-717.

7 Regulado en la sección segunda y tercera del capítulo II de la Ley 58/2003, arts 39 a 43, así como en los arts 174 a 176 de la citada Ley General Tributaria.

alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”, precepto que suscitó una gran polémica doctrinal ante la aparente antinomia existente con los arts 38.1 y 40.1, antes transcritos, que inevitablemente tuvo que ser resuelta por el Tribunal Supremo en la resolución de sendos recursos de casación para unificación de doctrina (SSTS 21.12.2007 y 29.01.2008), justificando la transmisión de la sanción en la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran, añadiendo que las previsiones contenidas en el art. 40.1 y la conducta específica en él contemplada exige que los administradores observen una conducta específica que el precepto describe.

El principio de personalidad de la pena está íntimamente relacionado con el de culpabilidad⁸ y con la presunción de inocencia. Como consecuencia del principio de culpabilidad sólo se puede sancionar a quienes resulten culpables de las acciones u omisiones dolosas o culposas tipificadas a las que se les ha instruido el correspondiente procedimiento sancionador. La presunción de inocencia, que opera sin excepción en todos los ámbitos del Derecho y, por tanto, en el ámbito tributario, juega a favor del presunto responsable, respecto del que se presume que no es culpable, mientras la Administración no demuestre lo contrario, mediante prueba de cargo o inculpativa. Al ser la culpabilidad un principio estructural básico de la infracción, aparece contemplado en la definición que de ésta hace el art. 183 de la Ley 58/2003, al conceptualizarlas como “las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”, si bien como veremos más adelante, tanto el Tribunal Constitucional (STC 85/2006) como el Tribunal Supremo (STS 22.09.2008), también exigen determinado grado de culpabilidad en la persona de los responsables para que la Administración pueda dictar el oportuno acto administrativo de derivación de responsabilidad, y ello con independencia de la necesaria infracción que ha debido cometer el deudor principal en los supuestos contemplados en los arts 42.1.a) y 43.1.a) de la Ley 58/2003.

En el ámbito administrativo, a diferencia de lo que ocurría en el Derecho penal -en el que regía el principio *societas delinquere non potest*-, la persona a quien se imputa la responsabilidad puede ser una persona física o jurídica o una entidad sin personalidad del art. 35.4 de la Ley 58/2003, sin que ello suponga que en estos casos no opere el elemento subjetivo de la culpa, tal y como han declarado el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo. El primero, en Sentencia 246/1991, de 19 de diciembre, señaló: “...el principio de personalidad de la pena no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos”. En similares términos el Tribunal Supremo ha tratado este tema, en concreto, en la Sentencia de 15 de abril de 1996 señala que: “...la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 246/1991, de 19 diciembre, y la del Tribunal Supremo, desde la Sentencia de la Sala de Revisión de 20 mayo 1992, eliminando vacilaciones anteriores, en la que se afirma que el Derecho administrativo admite la responsabilidad directa de las personas jurídicas...”.

8 La culpabilidad no se puede transmitir.

La reforma del Código penal operada por Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio –entrada en vigor 23.12.2010–, ha introducido modificaciones sustanciales en esta materia al admitir la responsabilidad penal de las personas jurídicas⁹ y la posibilidad de transmitir la pena impuesta en los supuestos de reestructuración empresarial y disolución encubierta. Las personas jurídicas responden por los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, tanto por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho, como por quienes, estando sometidos a la autoridad de los anteriores, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso (CP 31 bis), lo que necesariamente conlleva la desaparición del principio de personalidad de la pena que ha sido subsumido por el principio del beneficio. En similares términos se pronuncia el nuevo art. 129 del Código penal respecto de los delitos o faltas cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el art. 31 bis del citado código.

Por último, en el estudio de la responsabilidad de socios y administradores siempre surge una cierta asimetría entre el Derecho mercantil y el Derecho tributario. Respecto de los socios, el artículo primero del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, dispone que los socios de las referidas sociedades «no responderán personalmente de las deudas sociales»; pero, frente a estos términos lapidarios, los arts 40.5 y 182.3 de la Ley 58/2003, posibilitan la transmisión de las sanciones tributarias a los socios de las mercantiles disueltas y liquidadas, en clara contradicción con el art. 397 del citado Real Decreto Legislativo 1/2010, que declara responsables a los liquidadores por los perjuicios¹⁰ que hubiesen causado en el desempeño de su cargo a los socios y acreedores, teniendo indudablemente la Hacienda pública la consideración de acreedor. Respecto de los administradores, con independencia de su responsabilidad penal¹¹, el art. 236.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, dispone: “Los administradores de derecho o de hecho como tales, responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo”. A esta responsabilidad civil, hay que añadir la responsabilidad tributaria regulada en los arts 42 y 43 de la Ley General Tributaria, aplicándose los criterios que rigen la misma en determinadas materias del Derecho administrativo, como por ejemplo, en materia de responsabilidad ambiental, tal y como dispone el art. 13.1 de la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de responsabilidad ambiental.

III. La transmisión de las sanciones a los herederos

La responsabilidad de los sucesores *mortis causa* tiene su fundamento legal en el art. 661 del Código civil, según el cual “los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”. Con base en dicho precepto, el art. 39 de la Ley 58/2003, establece que

9 Las personas jurídicas no pueden cometer delitos de ningún tipo; al carecer de voluntad no pueden ser culpables; sin embargo, responden penalmente de los delitos cometidos por otros.

10 El apartado uno del citado precepto en referencia a las sociedades de responsabilidad limitada exige que los liquidadores incurran en dolo o culpa; sin embargo, el apartado dos del art. 397 del Real Decreto Legislativo 1/2010, exige fraude o negligencia en los liquidadores.

11 Delitos societarios regulados en los arts 290 a 297 del Código penal.

“a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos”, respetándose en este tipo de responsabilidad las limitaciones correspondientes a las herencias aceptadas a beneficio de inventario, en armonía con lo dispuesto en el art. 1023 del Código civil, y a los legados¹².

El principio de personalidad de la pena impide que la sanción se extienda a terceras personas ajenas a la infracción

El art. 39 de la Ley 58/2003, sienta un principio consagrado en nuestro Derecho tributario al proclamar que “en ningún caso se transmitirán las sanciones” impuestas a las personas físicas, y el 182.3 de la citada norma que “las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas fallecidas”, lo que significa que sólo aquellas que sean firmes en la fecha del fallecimiento podrán ser exigibles a los herederos. Por otra parte, el art. 39 antes citado establece que “tampoco se transmitirá la obligación del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento”, precepto que no vulnera el principio de personalidad en tanto en cuanto el término «obligación» sólo incluye las obligaciones tributarias¹³.

Ahora bien, en el ámbito de las personas físicas no se transmiten las sanciones, pero tampoco las infracciones ya que el art. 189.1 de la Ley 58/2003 dispone que la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extingue, entre otros motivos, por el fallecimiento del sujeto infractor. En definitiva, los herederos se hacen cargo de las deudas del difunto, incluidas las tributarias, pero no responden ni de las infracciones en que haya podido incurrir, ni de las sanciones que le hayan sido impuestas.

Determinados impuestos presentan ciertas peculiaridades, por ejemplo, el que grava la renta de las personas físicas cuando se declara de forma conjunta, conlleva que todos los miembros de la unidad familiar queden conjunta y solidariamente sometidos al pago de la deuda tributaria derivada del tributo, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos (IRPF 84.6); pero respecto de la sanción, que no forma parte de la deuda tributaria (LGT 58.3), no existe esa responsabilidad, ni solidaria ni subsidiaria. Los Tribunales¹⁴ han confirmado que el principio de personalidad de la pena determina que un cónyuge no adquiere la condición de infractor por los incumplimientos del otro (STC 146/1994), ni responde del pago de la sanción por la infracción cometida por el otro. Ello no impide que pueda cobrarse la sanción impuesta al sujeto infractor con bienes de su cónyuge, cuando tengan la condición de gananciales (STC 36/2000), es decir, los bienes gananciales responden de las deudas de ambos cónyuges, con independencia de que dichas deudas provengan de actividades privativas o comunes.

12 Los legatarios responden de la misma forma que los herederos cuando toda la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

13 A los herederos se les puede causar indefensión si ninguna relación tenían con los negocios del responsable fallecido, e incluso podrían quedar exonerados de responsabilidad si son menores de edad.

14 TEAC 12.11.2004 (RG 2854/2001): El haber formulado declaración conjunta no permite extender al otro miembro de la unidad familiar la obligación solidaria sobre dicha parte de sanción.

Cuestión distinta es lo que ocurre cuando uno de los cónyuges fallece y, estando el otro obligado a cumplir las obligaciones tributarias pendientes del impuesto que grava la renta del fallecido, en caso de que sea sucesor del mismo, sin embargo, no lo hace. En ese caso, el cónyuge supérstite puede convertirse en infractor, pero no por el incumplimiento del fallecido del cual deba responder, sino por su propio incumplimiento, puesto que este mandato de cumplir las obligaciones pendientes del fallecido por parte de sus sucesores está recogido en el art. 96.7 de la Ley 35/2006 (SSTS 24.01.1996, 02.05.1996, etc.).

Tampoco estamos ante un supuesto de transmisión de sanciones cuando varios sujetos infractores concurren en la realización de una infracción tributaria, supuesto en que todos ellos quedan solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción (LGT 181.3). Ahora bien, para poder exigir el pago a cualquiera de ellos es necesario que se haya tramitado el correspondiente expediente sancionador, siendo imprescindible dirigir el procedimiento contra el sujeto responsable al que se exige la sanción, pues no resulta lícito requerir el cumplimiento de una sanción a quien no ha tenido oportunidad de hacer valer sus derechos en el respectivo procedimiento para defenderse de los hechos constitutivos de la infracción que se le imputa.

IV. La transmisión de las sanciones en la sucesión de empresas

Este supuesto de responsabilidad solidaria puede afectar tanto a las personas físicas¹⁵ como a las jurídicas, de tal forma que el adquirente, ya sea un particular o una sociedad, responde de las deudas y sanciones del transmitente, persona física o jurídica, en el supuesto regulado en el art. 42.1.c) de la Ley 58/2003, cuyo primer párrafo dispone que responderán¹⁶ solidariamente las personas o entidades “que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio”.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 antes citada, anuló las disposiciones de los Reglamentos generales de recaudación, aprobados por Reales Decretos 3154/1968 y 1684/1990, los cuales establecían la responsabilidad solidaria en los supuestos de sucesión en la actividad, argumentando el citado Tribunal que al no especificar el art. 72 de la anterior Ley General Tributaria el tipo de responsabilidad en que incurría el adquirente, la misma se presume subsidiaria (LGT 41.2); no obstante, la Ley 58/2003, corrigiendo al Tribunal Supremo, determina claramente que la responsabilidad en los supuestos de sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, es solidaria.

Dicha responsabilidad solidaria queda salvaguardada por la posibilidad que el art. 175.2 de la Ley General

15 En el supuesto de que una persona física suceda en la actividad desarrollada por el causante se aplican las reglas de transmisión de la sanción a los herederos.

16 La responsabilidad se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar; pero no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la actividad, ni a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

Tributaria otorga al adquirente, tendente a solicitar certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias del transmitente, limitándola a las cantidades contenidas en la referida certificación¹⁷, que lógicamente serán descontadas del precio convenido entre ambas partes, al constituir un mayor pasivo; pero cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse (LGT 42.1.c), subrogándose el adquirente en la posición del transmitente¹⁸.

La virtualidad del art. 42.1.c) de la Ley 58/2003 es doble: por un lado, constituye una garantía del crédito tributario; por otro, actúa como cláusula antiabuso, tendente a evitar el fraude en vía de recaudación en aquellos supuestos en los que la transmisión no tiene realmente lugar, constituyendo una mera simulación (LGT 13 y 16), a efectos de lograr la paralización de la acción de cobro en sede del transmitente.

Es por ello que se aplica tanto a sucesiones

jurídicas como fácticas. En el primer caso dicha virtualidad será fundamentalmente garantizar el crédito tributario, mientras que en el segundo estarán presentes ambas, si bien con preponderancia de la segunda, la cláusula antiabuso. No queda supeditada la aplicación del precepto que comentamos a la existencia de un cambio jurídico-formal en la titularidad de la actividad, al menos así se desprende del tenor literal del art. 42.1.c) de la Ley 58/2003, y de la doctrina aplicable al caso. En efecto, el propio precepto habla de la sucesión en la titularidad o ejercicio de la actividad¹⁹, lo que implica admitir la sucesión fáctica, si bien queda por determinar las circunstancias bajo las cuales cabe afirmar que ésta tiene lugar. A falta de una definición legal²⁰, esta cuestión debe resolverse acudiendo a la doctrina y la jurisprudencia. Así, es la objetiva valoración de un conjunto de indicios racionales la que permite determinar si efectivamente ha existido sucesión en la actividad, tenga o no dicha sucesión carácter documental. Entre los elementos que a tal fin resultan relevantes cabe citar los siguientes:

La reforma del Código penal operada por Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio –entrada en vigor 23.12.2010– ha introducido modificaciones sustanciales en esta materia al admitir la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la posibilidad de transmitir la pena impuesta en los supuestos de reestructuración empresarial y disolución encubierta

17 Se certifican las deudas actuales del transmitente; pero en la sucesión en la actividad, el riesgo fiscal surge precisamente en el momento de la transmisión, generándose plusvalías en sede del vendedor, que difícilmente se podrán certificar.

18 No hay posibilidad de solicitar el inicio del procedimiento de inspección por los conceptos y ejercicios no prescritos, lo que indudablemente garantizaría la seguridad jurídica al máximo, ya que el art. 147.1 de la Ley 58/2003, dispone que el mismo se iniciará de oficio.

19 El art. 72 de la Ley 230/1963 sólo mencionaba la «titularidad».

20 El art. 130.2 del Código penal afirma que "se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos".

- Identidad de la totalidad o parte del personal laboral de ambas mercantiles.
- Coincidencia de domicilios sociales efectivos.
- Continuidad de los proveedores y clientes de la primera mercantil, valorando tanto el número de ellos como el porcentaje que representen sobre el total de las operaciones.
- Coincidencia, total o parcial, entre los socios y administradores de ambas mercantiles.
- Coincidencia, total o parcial, en los epígrafes de tributación de ambas mercantiles por el impuesto de actividades económicas, así como de los respectivos objetos sociales.
- Coincidencia temporal entre el cese de la primera mercantil y el inicio de operaciones por la segunda.

El Tribunal Económico Administrativo Central en reiteradas resoluciones distingue claramente estos dos supuestos de sucesión, uno jurídico y otro fáctico, admitiendo la aplicabilidad del antiguo art. 72 de la Ley 230/1963 a ambos. Concretamente, en su resolución de 23 de junio de 1999 dice textualmente, en su fundamento jurídico segundo, que: “No es admisible (...) que la exigencia de las deudas previstas en el art. 72 de la Ley General Tributaria exija necesariamente la presencia de un título jurídico de transferencia”. Dichas resoluciones, en su mayor parte, fueron confirmadas por la Audiencia Nacional, ratificando el criterio administrativo que admite la existencia de sucesión de empresa, a pesar de no haber habido una transmisión jurídica, en base a las circunstancias fácticas concurrentes. En particular, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 1998 afirma que “aun no existiendo negocio jurídico traslativo del negocio *strictu sensu* pese al aspecto puramente formal existió una sucesión”.

El alcance de esta responsabilidad se extiende a las deudas tributarias y sanciones del deudor principal, incluidas las retenciones, de acuerdo con los siguientes criterios:

- Se incluyen las cuotas tributarias, siempre que las mismas deriven del ejercicio de la explotación o actividad económica objeto de la sucesión.
- No se incluyen los intereses ni recargos del periodo ejecutivo. La responsabilidad alcanzará a la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario. Sólo serán exigibles al responsable los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora ejecutivos de los que él mismo sea causante, cuando no hubiera realizado el ingreso de la deuda en el periodo voluntario de pago que se le conceda.
- Las sanciones que se pueden incluir son únicamente aquellas que se consideran generadas en el seno de la actividad transmitida.

En cualquier caso, tratándose de una sucesión jurídica dicho alcance queda matizado por la posibilidad de solicitar el certificado al que se refiere el art. 175.2 de la Ley 58/2003. Como ya hemos dicho, si se solicita dicho certificado, la responsabilidad queda limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades expresamente mencionadas en él o no surge responsabilidad, si no se expide en el plazo de tres meses.

Si no se solicita, la responsabilidad se extenderá también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse correspondientes a las infracciones tributarias cometidas por el transmitente, hayan sido o no liquidadas al tiempo de la sucesión.

Un supuesto que se planteará en el futuro es la posible sucesión en la actividad desarrollada por una promotora cuando todos sus inmuebles se adjudiquen a la entidad financiera en pago de sus deudas. Supongamos que la promotora tiene una capital social exiguo y un fuerte endeudamiento, al haber financiado la entidad financiera tanto la compra del solar como la construcción de las viviendas; tanto si la obra está terminada o en proceso de producción, lo cierto y verdad es que la entidad financiera *ab initio* ha ejercido una actividad inmobiliaria y la dación en pago, cuando se transmiten todas las existencias, presupone que el ejercicio de dicha actividad lo continua ejerciendo la entidad financiera.

Los herederos se hacen cargo de las deudas del difunto, incluidas las tributarias, pero no responden ni de las infracciones en que haya podido incurrir, ni de las sanciones que le hayan sido impuestas.

V. La transmisión de las sanciones a los sucesores de las personas jurídicas disueltas

La Ley General Tributaria en su art. 40 recoge la doctrina tradicional relativa a la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, incluso aunque la deuda tributaria no estuviera liquidada, estableciendo que dichas obligaciones tributarias de las sociedades disueltas se transmiten a los socios en el supuesto de liquidación (LGT 40.1) o a la entidad absorbente si no hay liquidación (LGT 40.2 y LIS 90). La polémica radica en el redactado del apartado cinco del citado art. 40 de la Ley 58/2003, del siguiente tenor: “Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda”, ya que podría vulnerar el principio de personalidad de la pena. Lo mismo cabe decir del art. 182.3, segundo párrafo, del mismo texto legal que dispone: “Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el art. 40 de esta ley”.

Este art. 40 de la Ley 58/2003 presenta cierto «voluntarismo», pues habrá situaciones en que será de muy difícil aplicación, piénsese por ejemplo, en la disolución de una sociedad anónima de millones de socios y cuyas acciones sean al portador; pero lo cierto y verdad es que la reforma operada en el Código penal por la Ley orgánica 5/2010, ha venido a confirmar la responsabilidad de los sucesores en los supuestos de reestructuración empresarial o liquidación encubierta, ya que la única forma de hacer efectiva la responsabilidad penal de las personas jurídicas es la posibilidad de transmitir las penas, como señala el art. 130.2 del citado Código: “La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión”.

En el ámbito penal, el principio de culpabilidad sólo se aplica a las personas físicas, ya que las jurídicas, al ser una mera ficción, no tienen voluntad y, por tanto, no pueden cometer delitos, ni ser declaradas «culpables», aunque sí responden de los delitos cometidos por las personas físicas de ellas dependientes, bien en su totalidad o de forma parcial. Con la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, el principio de personalidad tampoco se aplicará en la comisión de determinados delitos, extendiéndose la responsabilidad penal a las sociedades, en función del beneficio que hayan podido obtener por la comisión de los delitos cometidos por sus representantes legales, administradores o personas dependientes de los anteriores. De estos delitos deben responder penalmente tanto la propia sociedad como las citadas personas físicas, de tal forma que si bien no hay transmisión del delito, sí hay transmisión de la pena²¹, bien en su totalidad o parcialmente, disponiendo el nuevo art. 31 bis del Código penal que “cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los Jueces o Tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos”.

Respecto de las circunstancias atenuantes de la responsabilidad de las personas jurídicas sólo podrán considerarse las que enumera el apartado cuatro del art. 31 bis (confesión, colaboración en la investigación, reparación del daño, prevención del delito, etc.), no siendo aplicables ni las atenuantes ni las agravantes que puedan afectar a las personas físicas que han delinquido, ni siquiera el posible fallecimiento de las mismas. Al respecto, el apartado tres del citado art. 31 bis del Código penal que venimos comentando, dispone: “La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente”, que hace referencia a las circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, que ya hemos comentado.

VI. La transmisión de las sanciones a los responsables solidarios

El principio de responsabilidad engloba los requisitos de imputabilidad –por ello se exonera de responsabilidad a quienes no tengan capacidad de obrar-, reprochabilidad –por ello se exonera de responsabilidad en caso de fuerza mayor- y culpabilidad, exonerándose de responsabilidad en caso de error invencible; pero como afirma Martínez Lago²², en esta materia hay que distinguir entre responsabilidad por infracciones tributarias y responsabilidad tributaria, de tal forma que aquélla está sujeta a los principios informadores de la potestad sancionadora, frente a la función de garantía que desempeña ésta.

Ya dijimos que los responsables no cometen ninguna infracción, pero en determinados supuestos, además de la deuda tributaria, responden de las sanciones impuestas al deudor principal, pudiendo ser dicha

21 La transmisión de la pena se produce *ope legis*, por el mero resultado de la reestructuración empresarial o la disolución encubierta, pudiendo moderarse “en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella”.

22 Miguel Ángel Martínez Lago. La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias. Tirant lo Blanch. Valencia, 2008. Página, 156.

responsabilidad, solidaria o subsidiaria. La diferencia existente entre ambas es, desde el punto de vista sustantivo²³, el reconocimiento a los responsables subsidiarios del beneficio de excusión respecto de los deudores principales y, en su caso, responsables solidarios. En ambos casos, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión (LGT 41.5), es decir, la responsabilidad -solidaria o subsidiaria- se deriva en un único expediente, autónomo y distinto al instruido al propio deudor principal, que incluye tanto la

deuda tributaria del deudor principal como, en su caso, las sanciones. Por otra parte, ambos tipos de responsabilidad sólo podrán ser declaradas en un momento posterior a la práctica de una liquidación o a la presentación de una autoliquidación (LGT 174.1).

Incurren en responsabilidad solidaria -deuda tributaria y sanción-, los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria (LGT 42.1.a), los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas (LGT 42.1.c) y los que entorpezcan la ejecución recaudatoria, supuestos estos últimos contemplados en los cuatro apartados que contiene el art. 42.2 de la Ley 58/2003, en redacción dada por Ley 36/2006. Desde luego, el ilícito cometido por los responsables solidarios del art. 42.1.a) es bien diferente del de los subsidiarios del 43.1.a), pues la conducta activa de los primeros será calificada de dolo o culpa muy grave, mientras los responsables subsidiarios pueden incurrir en esa responsabilidad por simple negligencia.

Una de las cuestiones que con cierta frecuencia se han planteado en el ámbito de la responsabilidad tributaria es si, existiendo distintos responsables, la Administración ha de dirigirse frente a todos ellos o si puede limitarse, en aras de la eficacia administrativa, a declarar responsables a los que aparenten mayor nivel de solvencia. Desde una aproximación jurídico-privada, el acreedor que se enfrenta a varios deudores solidarios (en términos, no tributarios, sino civiles) puede optar por exigir el pago en su totalidad a cualquiera de ellos, ya sea directamente, ya a través de la tutela declarativa judicial y, posteriormente, el responsable que hubiera hecho frente al pago de la deuda puede dirigirse judicialmente hacia los demás para resarcirse de la parte que no debía soportar en exclusiva. La perspectiva cambia sustancialmente, sin embargo, desde el punto de vista del Derecho tributario, en el que se precisa de un acto declarativo de la Hacienda pública competente para instituir el carácter de responsable, sin el cual, el responsable

Si se solicita dicho
certificado, la
responsabilidad
queda limitada a las
deudas, sanciones
y responsabilidades
expresamente
mencionadas en él o no
surge responsabilidad, si
no se expide en el plazo
de tres meses

23 Con independencia de los supuestos de elusión de la responsabilidad patrimonial universal -LGT 43.1 g) y h)- sólo pueden ser responsables subsidiarios, en concepto de deuda tributaria más sanción, los administradores de las mercantiles que hayan cometido infracciones tributarias; sin embargo, puede ser responsable solidario, por los conceptos indicados, cualquier persona o entidad que cause o colabore activamente en la realización de una infracción tributaria.

que ha satisfecho la deuda²⁴, no podrá acudir a la justicia ordinaria para exigir el resarcimiento del daño al deudor principal. El criterio de actuación administrativa debe ser, en la medida de lo posible, proceder conjuntamente frente a todos los presuntos responsables solidarios, por una parte, y, en caso de que la falencia del deudor principal y de los responsables solidarios, si los hubiere, así lo permita, contra todos los responsables subsidiarios. Una vez derivada la responsabilidad hacia unos u otros, el procedimiento de apremio se dirigirá, con base en el principio de eficacia administrativa, a resarcir el crédito público de la forma más rápida posible.

En ambos tipos de responsabilidad prima la garantía del crédito tributario frente a los derechos fundamentales de los responsables, máxime si aquélla se extiende a las sanciones impuestas al deudor principal, ya que en la derivación de responsabilidad se imponen sanciones de plano a un obligado tributario que ninguna infracción ha cometido. En general, podemos afirmar que tanto el responsable solidario como el subsidiario, gozan de menos garantías que el deudor principal, que habrá visto depurada su responsabilidad en un expediente sancionador distinto al de aplicación de los tributos, mientras que al responsable se le deriva la responsabilidad en un único procedimiento que incluye la deuda tributaria y la sanción²⁵. Por otra parte, el expediente sancionador del deudor principal hubo que iniciarlo en el plazo de tres meses, mientras que el procedimiento de derivación de responsabilidad no tiene plazo de inicio, lo que vulnera la seguridad jurídica; asimismo, la caducidad del procedimiento sancionador iniciado al deudor principal conlleva el archivo de las actuaciones, mientras que la caducidad del expediente de derivación de responsabilidad por el transcurso de seis meses (LGT 104.1 y RGR 124.1) no impide iniciar un nuevo expediente que integre la deuda tributaria y la sanción. Pero quizá donde más vulneradas se vean las garantías del responsable sea en las limitaciones impuestas en el art. 174.5 de la Ley 58/2003 a los legitimados para impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad, pues podrían vulnerar su derecho a la tutela judicial efectiva. El citado precepto, en la redacción dada por la Ley 36/2006, dispone en su primer párrafo: “En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación”. Y añade: “No obstante, en los supuestos previstos en el apartado dos del art. 42, no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad”.

En lo que a la impugnabilidad de esta responsabilidad se refiere, hay que distinguir entre los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la Ley 58/2003, del resto de supuestos contemplados en los arts 42 y 43 del citado cuerpo legal. Efectivamente, ya con la anterior Ley General Tributaria, el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 18 de diciembre de 2003, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, dispuso que, en los supuestos de responsabilidad

24 El art. 41.6 de la Ley 58/2003 dispone que los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil, lo cual no deja de ser un eufemismo, ya que si la Hacienda pública no ha conseguido ejecutar el crédito del deudor principal, difícilmente lo conseguirá el responsable.

25 La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010 declara que hay que excluir la necesidad de un expediente sancionador independiente, sin perjuicio de la defensa, que puede hacerse en el expediente de derivación, pues se trata de una responsabilidad por acto propio y distinto de la deuda tributaria, pero que requiere que la conducta infractora se haya imputado al deudor principal y la sanción también le haya sido impuesta.

del art. 131.5 de la Ley 230/1963 (actual art. 42.2 de la Ley 58/2003) no procedía conceder al responsable la posibilidad de impugnar las liquidaciones origen de la deuda exigida en el acuerdo de derivación. En definitiva, el responsable solidario que entorpezca la ejecución recaudatoria sólo está legitimado para impugnar el alcance global de la responsabilidad²⁶, es decir, sólo podrá discutir los presupuestos de la responsabilidad y el alcance de la misma, cuyo límite será “el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria”; el resto de responsables pueden impugnar el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios. En ambos casos se puede vulnerar el derecho de defensa de los responsables e, incluso, producirse un enriquecimiento indebido de la Administración.

Con la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, el principio de personalidad tampoco se aplicará en la comisión de determinados delitos, extendiéndose la responsabilidad penal a las sociedades, en función del beneficio que hayan podido obtener por la comisión de los delitos cometidos por sus representantes legales, administradores o personas dependientes de los anteriores

Supongamos que una sociedad deja de ingresar determinados impuestos por haber contabilizado facturas falsas, regularizando la Inspección la correspondiente deuda –cuota e intereses de demora- e imponiendo sanciones muy graves²⁷, dictándose por el inspector-jefe los acuerdos de liquidación contra el contribuyente y los oportunos actos de derivación de responsabilidad tributaria (LGT 174.2) contra el emisor de las mismas y un administrador, dirigiendo la Recaudación la acción de cobro simultáneamente contra los tres obligados tributarios que responden solidariamente de las citadas deudas y sanciones. Si el administrador ingresa y no impugna las actas del impuesto sobre sociedades, y el emisor impugna las actas del impuesto sobre el valor añadido, obteniendo una resolución favorable que anula la citada liquidación por no haber acreditado suficientemente la Inspección la falsedad de las facturas, como la liquidación del impuesto sobre sociedades es firme, no procede devolución alguna, produciéndose un enriquecimiento indebido de la Administración. Al respecto, hay que traer a colación el art. 124.4 del Reglamento general de recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que dispone: “A efectos de lo dispuesto en el art. 174.5 de la Ley 58/2003, la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios

26 En el expediente de derivación no estarán incluidas tales liquidaciones, lo que obligará a la Administración a inadmitir las alegaciones relativas a las mismas en el seno de dicho procedimiento.

27 El empleo de facturas falsas nunca es infracción leve; será grave cuando la incidencia sea igual o inferior al 10 por cien y muy grave cuando la incidencia de los documentos falsos represente un porcentaje superior al 10 por cien de la base de la sanción.

Quizá donde más vulneradas se vean las garantías del responsable sea en las limitaciones impuestas en el art. 174.5 de la Ley 58/2003 a los legitimados para impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad, pues podrían vulnerar su derecho a la tutela judicial efectiva

para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza”.

Otro supuesto que cabe mencionar es la impugnación de las sanciones tributarias que, como sabemos, presenta ciertas ventajas e inconvenientes ya que, por una parte, se suspende automáticamente su ejecución sin necesidad de aportar garantías (LGT 161.2 y 212.3) y no se exigen intereses de demora por el tiempo transcurrido hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa; por otra, se pierde la reducción del 25 por ciento (LGT 188.2) al interponer dicho recurso contra la liquidación o la sanción. Las preguntas que cabe formular, si seguimos con el ejemplo antes indicado, son las siguientes:

- ¿El responsable solidario puede prestar la conformidad a las actas de inspección para reducir la sanción en un 30 por cien? Solamente si suscribe el acta de conformidad, ya que el art. 187.1.d) de la Ley 58/2003, dispone que “en el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad²⁸”; pero, en general, será el deudor principal quien suscriba las actas de inspección y la decisión que adopte, la conformidad o la disconformidad con la propuesta de inspección, vinculará a los responsables.
- ¿El responsable tiene derecho a la reducción del 25 por cien de la sanción si cumple los requisitos del art. 188.3 de la Ley 58/2003? Sí, ya que en este supuesto sólo se exige que se ingrese la sanción y que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.
- ¿Se puede exigir al responsable la sanción impugnada en tiempo y forma por el deudor principal? Dicha sanción estará suspendida, pero dicha suspensión sólo se concede al reclamante, sin que el efecto suspensivo pueda extenderse a los demás responsables, por lo que tenemos que distinguir entre responsabilidad solidaria y subsidiaria:
 - si la responsabilidad es solidaria, se podrá dirigir la acción de cobro a todos los responsables simultáneamente, con independencia de las acciones individuales que ejerciten tendentes a impugnar la sanción tributaria, sin posibilidad de extender la suspensión obtenida por uno de ellos a los demás.

28 Véase el art. 7.2 del Real Decreto 2063/2004.

- si la responsabilidad es subsidiaria, una vez declarado fallido el deudor principal, la acción de cobro se podrá dirigir contra el responsable subsidiario, quien deberá impugnar la sanción para que la Recaudación suspenda la ejecución de la acción de cobro en su persona.

Finalmente, hay que destacar que, excepto en los supuestos de sucesión en la actividad, es necesario que en los expedientes de derivación de responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, la Administración acredite, en todo caso y de forma fehaciente, tanto la culpa del deudor principal²⁹ como la del responsable, y ello con independencia del cumplimiento de los demás requisitos materiales y procedimentales propios de este tipo de expedientes. La jurisprudencia así lo ha entendido, si bien los supuestos que analizaremos más adelante, aunque se refieren a la responsabilidad subsidiaria, son plenamente aplicables a la solidaria.

VII. La transmisión de las sanciones a los responsables subsidiarios

La Ley General Tributaria, en su art. 41.5 in fine, dispone que “la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”. Los responsables subsidiarios vienen relacionados en el apartado uno del art. 43 del citado cuerpo legal, y los que responden de la deuda tributaria y la sanción son los establecidos en las letras a), g) y h), de la citada disposición. El art. 176 de la Ley 58/2003 dispone: “Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”. Tradicionalmente, la responsabilidad subsidiaria –deuda tributaria y sanción– se ha derivado a los administradores³⁰, ya que las letras g) y h) del precepto antes citado fueron añadidas por la Ley 36/2006, habiéndose dictado por los Tribunales multitud de Sentencias revisando los actos de derivación de dicha responsabilidad. De la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2010 podemos entresacar las siguientes notas: la responsabilidad subsidiaria no se extiende necesariamente a todo administrador, pues sólo se debe aplicar a aquéllos que por acción u omisión, dolosa o negligentemente, hayan posibilitado la comisión de la infracción por parte de la persona jurídica; cuando la infracción que se imputa a la persona jurídica deriva de una decisión colectiva, no incurre en responsabilidad aquél de los administradores que haya salvado expresamente el voto para evitar la extensión de responsabilidad o que no asista a la reunión en que se adopte la decisión con causa justificada; los administradores responsables serán quienes tuvieran esa condición al cometerse la infracción aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de mera negligencia; etc.

Vamos a analizar seguidamente dos Sentencias que enjuician la derivación de responsabilidad de los administradores: una, del Tribunal Supremo que vía recurso de casación, unifica la doctrina; otra,

29 Si el deudor principal no ha cometido ninguna infracción o, por ejemplo, habiendo dejado de ingresar se puede acoger a una interpretación razonable de la norma, no procede derivar la deuda. En el supuesto de actas de inspección, es imprescindible que el contribuyente haya incurrido en la infracción tipificada en el art. 191 de la Ley General Tributaria, para que sea posible la derivación a los responsables.

30 Los requisitos de dicha responsabilidad son: 1º, comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; 2º, tener la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; y 3º, existencia de una conducta ilícita por parte del administrador como tal en los términos señalados en el art. 43.1.a), reveladores de no haber puesto la necesaria diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.

Excepto en los supuestos de sucesión en la actividad, es necesario que en los expedientes de derivación de responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, la Administración acredite, en todo caso y de forma fehaciente, tanto la culpa del deudor principal como la del responsable

la 85/2006 del Tribunal Constitucional que resuelve un recurso de amparo.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008 estima el recurso de casación para la unificación de doctrina anulando la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 30 de septiembre de 2003 que se decantaba por la responsabilidad objetiva de los administradores, frente a la responsabilidad subjetiva de las Sentencias de contraste. El supuesto de hecho analizado por el Tribunal Supremo, hace referencia a la responsabilidad subsidiaria del art. 40.1, párrafo 2, en la redacción dada por Ley 10/1985, concluyendo

que “la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior”. Los motivos del fallo estimatorio -el voto discrepante del Magistrado Garzón Herrero se fundamenta en razones puramente procesales-, son los siguientes:

- La responsabilidad objetiva o sin culpa supondría la quiebra de un principio básico en las sociedades mercantiles, que es el de la separación de responsabilidad patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores.
- Si el legislador hubiera querido introducir un tipo de responsable subsidiario sin ningún elemento que recogiese la violación de un deber así lo hubiera establecido de forma expresa, máxime teniendo en cuenta los diferentes supuestos anterior y posterior de responsabilidad contemplados en el art. 40.1, párrafo primero, y 40.2, que exigen un determinado comportamiento culposo de los administradores.
- La expresión «en todo caso» y el término «asimismo» con el que comienza el párrafo segundo son contradictorios, pudiendo ser interpretada esta contradicción no en el sentido de que establece una responsabilidad sin atender al elemento subjetivo, sino por contraposición al párrafo primero, que exige la existencia de una infracción cometida por la entidad.

El Tribunal Constitucional en Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, otorga el amparo a varios administradores declarados responsables subsidiarios de las sanciones impuestas a la respectiva sociedad por infracciones tributarias cometidas en el periodo 1984-1986, afirmando que “en la medida en que la responsabilidad

derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts 25.1 y 24.2, ambos de la Constitución”. Los argumentos de la referida Sentencia de 27 de marzo de 2006, los podemos resumir en los siguientes puntos:

- Respecto de la vulneración del art. 25.1 de la Constitución, el Tribunal Constitucional niega el amparo, pues el *petitum* de la demanda -aplicación retroactiva del art. 37.3 de la Ley General Tributaria en redacción dada por Ley 25/1995- queda extramuros del recurso de amparo, ya que el principio de retroactividad de la ley penal más favorable no se puede incluir en el principio de legalidad proclamado en el art. 25.1 antes citado.

- Respecto de la vulneración del art. 24.1 de la Constitución por indefensión, se admite el amparo, al haber vulnerado el Tribunal a *quo* el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que el reclamante había alegado la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad sin obtener respuesta adecuada a la referida alegación sustancial, expresamente formulada. El Tribunal Constitucional afirma: “Por lo que se refiere específicamente a la incongruencia omisiva o *ex silentio*, hemos venido señalando que ésta

tiene lugar cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las cuestiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución. A estos efectos, este Tribunal ha venido distinguiendo entre las alegaciones aducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas, y hemos subrayado que, si bien respecto de las pretensiones la exigencia de congruencia es más rigurosa, no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a

El Tribunal Constitucional considera “que para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 de la Ley General Tributaria, la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 de la citada ley”.

todas y cada una de las alegaciones formuladas, pudiendo ser suficiente a los fines del art. 24.1 de la Constitución, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global o genérica, aun cuando se omita una contestación singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales”.

- Respecto de la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, desde el momento en que se hace responsable a los recurrentes de las sanciones impuestas a una entidad por las infracciones consistentes en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, cometidas por dicha sociedad cuando aquéllos eran sus administradores, es evidente -afirma la Sentencia 85/2006- que debe darse a estos últimos la posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones:
 - sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (LGT 77).
 - en caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas.
 - sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el art. 40 de la Ley General Tributaria para derivar la responsabilidad.
- Respecto del derecho de defensa, entiende el Tribunal Constitucional que no se vulnera el art. 24.2 de la Constitución por el mero hecho de que la Administración no aporte el expediente administrativo, si bien esta circunstancia, en el presente caso, provoca que la Sentencia de instancia no esté motivada suficientemente y, por tanto, se vulnere el derecho a la tutela judicial efectiva.

En definitiva, el Tribunal Constitucional considera “que para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 de la Ley General Tributaria, la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 de la citada ley”.



El IVA en el comercio electrónico

Ana María Delgado García

Profesora de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya
Miembro de la AEDAF

Resumen

Las operaciones comerciales electrónicas se ven afectadas por la fiscalidad indirecta que grava el consumo general, es decir, por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Los aspectos más importantes que se plantean son, en primer lugar, el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico; en segundo lugar, la aplicación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica; en tercer lugar, los tipos impositivos de estos servicios prestados por vía electrónica; y, finalmente, la regulación de las facturas por vía electrónica.

Palabras clave

Fiscalidad, IVA, comercio electrónico.

Abstract

Electronic commerce transactions are subject to indirect taxation on general consumption; in other words, Value Added Tax. The most important aspects raised are, firstly, the place of taxable transactions on electronic commerce; secondly, the application of the special scheme for electronically supplied services; thirdly, the rates of these electronically supplied services; and finally, the regulation of invoices by electronic means.

Key words

Taxation, Value Added Tax, electronic commerce.

Sumario

1. Introducción
2. El lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico
 - 2.1. Evolución legislativa
 - 2.2. La normativa vigente
3. El régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica
4. Los tipos impositivos de los servicios prestados por vía electrónica
5. Las facturas por vía electrónica.

1. Introducción

Las cuestiones tributarias conflictivas en el comercio electrónico básicamente afectan, por un lado, a la imposición sobre la renta personal y societaria, es decir, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes; y, por otro lado, a la imposición sobre el consumo general: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Las principales cuestiones problemáticas que se suscitan en relación con la imposición directa sobre el comercio electrónico son la calificación de las rentas obtenidas, la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes y la controvertida aplicación del concepto de establecimiento permanente.¹

En relación con la imposición indirecta sobre el comercio electrónico, y más concretamente respecto al IVA, los problemas que se plantean son, en primer lugar, el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico; en segundo lugar, la aplicación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica; en tercer lugar, los tipos impositivos de estos servicios prestados por vía electrónica; y, finalmente, la regulación de las facturas por vía electrónica.²

Todas estas materias han sido afectadas, con mayor o menor intensidad, por las últimas modificaciones de la normativa de la Unión Europea (UE) en relación con el IVA. En este artículo, se analizan las principales novedades introducidas por estas normas de la UE, así como su transposición al ordenamiento jurídico español.

1 Véase sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico, OLIVER CUELLO, Rafael: *Tributación del comercio electrónico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 11 y ss.; y OLIVER CUELLO, Rafael: "Fiscalidad internacional y comercio electrónico", *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 9, 2009, págs. 1-10.

2 En relación la imposición indirecta sobre el comercio electrónico, véase DELGADO GARCÍA, Ana Mª y OLIVER CUELLO, Rafael: *La fiscalidad en el comercio electrónico*, *Revista de Información Fiscal*, nº 49, 2002, págs. 11 y ss.; DELGADO GARCÍA, Ana Mª: "El IVA en el consumo por vía electrónica", *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 9, 2009, págs. 1-9; y también MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 21 y ss.

2. El lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico

2.1. Evolución legislativa

Las disposiciones contenidas en la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en relación con el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico impedían gravar de manera adecuada los servicios prestados por vía electrónica que eran consumidos en el territorio de la UE, provocando una serie de distorsiones de la libre competencia que se originaban en este ámbito comercial. Tales disposiciones producían resultados discriminatorios, ya que los servicios facilitados por medios electrónicos desde el territorio de la UE quedaban siempre sujetos al IVA, con independencia del lugar de consumo. En cambio, no estaban sujetos los servicios suministrados por los operadores que actuaban desde países de fuera de la UE, aunque fueran consumidos dentro de la UE.

Por consiguiente, para lograr un buen funcionamiento del mercado interior y la eliminación de las distorsiones señaladas, se hizo necesario garantizar que los servicios prestados por vía electrónica quedaran sometidos a tributación en la UE siempre que fueran prestados con carácter oneroso y fueran consumidos por clientes residentes en el territorio de la UE. Igualmente, era preciso establecer que no quedaran sujetos a imposición los servicios que fuesen consumidos fuera del territorio de la UE. Para ello, era preciso actualizar las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible en los servicios prestados por vía telemática.

A estos efectos, se aprobó la Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modificaba la citada Directiva 77/388/CEE. De acuerdo con el principio de tributación en destino, la Directiva 2002/38/CE, estableció que los servicios prestados por vía electrónica desde países de fuera de la UE a personas establecidas en el territorio de la UE, o bien a partir de este último territorio a destinatarios establecidos en terceros países, debían sujetarse a tributación en el lugar de residencia del destinatario de los mismos.

De esta forma, el art. 1 de la Directiva 2002/38/CE introdujo nuevos criterios de localización en el art. 9 de la Directiva 77/388/CEE, para determinadas prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica. Así, si el prestador del servicio era un empresario o profesional establecido en el territorio de la UE y el destinatario era otro sujeto pasivo residente también en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario destinatario del servicio.

Por otra parte, si el destinatario era un consumidor final establecido en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de origen, siendo sujeto pasivo el empresario prestador del servicio, establecido en el territorio de la UE. Asimismo, si el destinatario era un empresario o profesional o bien un consumidor final establecido en un tercer país fuera de la UE, la operación no estaba sujeta al IVA, produciéndose la imposición en el Estado de consumo.

A su vez, si el prestador del servicio era un empresario o profesional establecido en un tercer país fuera de la UE y el destinatario era un empresario o profesional residente en el territorio de la UE, la operación

La nueva regulación pretende sistematizar y clarificar las normas sobre el lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios y es importante destacar que no introduce ningún cambio en cuanto al contenido las reglas de localización respecto de las operaciones de comercio electrónico

quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario del servicio, no generándose obligaciones tributarias formales para el citado prestador del servicio extracomunitario.

Finalmente, si el destinatario del servicio era un consumidor residente en la UE, la operación quedaba también sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, siendo sujeto pasivo el prestador del servicio extracomunitario. En este caso, además, se creaba un nuevo régimen especial aplicable a estos servicios prestados por vía electrónica por operadores extracomunitarios. De acuerdo con este régimen especial, se otorgaba a cualquier operador extracomunitario que prestara servicios por vía electrónica a personas no sujetas al IVA en el

territorio de aplicación del impuesto la posibilidad de optar por registrarse en un solo Estado miembro (el que eligiera libremente), con independencia de que su actividad se desarrollara en varios Estados miembros de la UE. No obstante, en cada prestación de servicios el operador extracomunitario debía aplicar a sus clientes (particulares) el tipo impositivo de IVA correspondiente a cada uno de los Estados miembros donde los mismos tuvieran su residencia.

Por último, la mencionada Directiva 2002/38/CE establecía que los operadores extracomunitarios que optaran por la aplicación de este régimen especial tenían derecho a la devolución del impuesto devengado con relación a los bienes y servicios utilizados en sus actividades, por parte del Estado miembro donde hubiera sido repercutido el impuesto. Además, se establecía que el operador extracomunitario debía presentar en el Estado miembro de identificación la declaración del IVA en formato electrónico, detallando las ventas totales realizadas en cada Estado miembro de la UE. Cuando la Administración tributaria del Estado miembro de identificación recibiera dicha declaración, debía proceder a efectuar una reasignación de la recaudación a cada uno de los Estados miembros donde los servicios se hubieran prestado efectivamente.

En España, se produjo la transposición al ordenamiento jurídico interno de lo dispuesto por la Directiva 2002/38/CE por medio de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. Las principales modificaciones introducidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), fueron, por un lado, la nueva definición de las reglas especiales previstas para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dando nueva redacción al art. 70 LIVA, incluyéndose un criterio específico para los servicios prestados por vía electrónica. Y, por otro lado, se incorporó un nuevo capítulo VIII al título IX de la LIVA (arts. 163.bis a 163.quáter), por el que se regulaba un régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica, aplicable a los operadores extracomunitarios.

Asimismo, las citadas previsiones legales fueron objeto de desarrollo reglamentario por medio de la Orden HAC/1736/2003, de 24 de junio, por la que se desarrolla el régimen especial aplicable a los servicios

prestados por vía electrónica a efectos del IVA. Además, se dictó la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales.

Siguiendo con el relato de la evolución legislativa de esta materia, conviene destacar la aprobación de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en vigor desde el 1 de enero de 2007. Esta Directiva ha refundido la estructura y la redacción de la anterior Directiva 77/388/CEE, buscando así una mayor claridad y racionalización, así como retomando determinadas disposiciones de la Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, que aún resultaban aplicables, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, la Directiva 2006/112/CE no ha introducido ninguna novedad respecto a la regulación del lugar de realización del hecho imponible en relación con los servicios prestados por vía electrónica, limitándose a reenumerar los preceptos relativos a esta materia.

Para finalizar con la descripción del marco normativo del lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico, hay que hacer referencia a la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta. El objeto de la reforma operada por esta última Ley consiste en transponer al ordenamiento jurídico español el denominado “paquete IVA”, formado por las tres Directivas siguientes: la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios; la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro; y la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

En relación con el lugar de prestación de los servicios, el nuevo sistema introducido por la Ley 2/2010 se basa en unas reglas especiales (art. 70 LIVA) y unas reglas generales (art. 69 LIVA). La nueva regulación pretende sistematizar y clarificar las normas sobre el lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios y es importante destacar que no introduce ningún cambio en cuanto al contenido las reglas de localización respecto de las operaciones de comercio electrónico.

Concretamente, el art. 69.1 LIVA señala que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI),³ sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 69.2 y en los arts. 70 y 72 LIVA, en los siguientes casos: 1º “Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste”. 2º “Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto”.

3 Según el art. 3 LIVA, el “territorio de aplicación del impuesto” es el territorio español, excepto las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Ahora bien, por excepción de lo dispuesto en el art. 69.1.2º LIVA, no se entenderán realizados en el TAI una serie de servicios que se enumeran en el art. 69.2 LIVA cuando el destinatario de los mismos sea un particular y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la UE. Entre dichos servicios, se encuentran “los servicios prestados por vía electrónica” (letra m del art. 69.2 LIVA).⁴

Finalmente, el art. 70.1 LIVA establece que se entenderán prestados en el TAI determinados servicios, entre los que se encuentran “los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto. A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio” (art. 70.1.4º LIVA).⁵

2.2. La normativa vigente

En el caso de la contratación electrónica de bienes materiales que no circulan por la red, no se plantean especiales problemas de calificación por la circunstancia de llevar a cabo dicha contratación por vía telemática. Los bienes se entregan y se transportan por los medios convencionales y no en formato digitalizado a través de la red. El IVA, por lo tanto, debe aplicarse, según los casos, en alguna de las modalidades siguientes: operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias, régimen de ventas a distancia, importaciones o exportaciones.

4 Concretamente, el art. 69.2 LIVA cita los siguientes servicios: “a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares. b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional. c) Los de publicidad. d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley (los relacionados con bienes inmuebles). e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial. f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes. g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16º y 18º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad. h) Los de cesión de personal. i) El doblaje de películas. j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores. k) La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra. l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número. m) Los servicios prestados por vía electrónica. n) Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”

5 Además de los servicios prestados por vía electrónica, el art. 70.1 LIVA se refiere a los servicios relacionados con bienes inmuebles; determinados servicios de transporte de pasajeros y de bienes; los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares; determinados servicios de restaurante y catering; los servicios de intermediación en determinadas circunstancias; los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares; los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes; los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; y los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte.

Cuando nos hallamos ante la compraventa de productos materiales por vía telemática y los mismos no han de ser objeto de transporte desde otro país, poniéndose a disposición del adquirente en territorio español, se aplica el régimen tributario de las operaciones interiores en su modalidad de entrega de bienes, sujetándose, en consecuencia, al tipo impositivo correspondiente determinado en la legislación española (art. 68.1 LIVA).

En el supuesto de que la compraventa electrónica tenga por objeto un bien material que sea procedente de un país perteneciente a la UE, nos encontramos ante una adquisición intracomunitaria de bienes. En la misma, el adquirente (que es el sujeto pasivo del impuesto) habrá de aplicar (como en el caso anterior) el tipo impositivo español (art. 71 LIVA).

Si en la misma compraventa electrónica de un bien material que sea procedente de un país perteneciente a la UE, el adquirente no tiene la condición de sujeto pasivo, se aplica el régimen de ventas a distancia. Según el mismo, los consumidores particulares pueden adquirir indirectamente, sin desplazamiento físico, sino a través de catálogos, anuncios, etc., cualquier clase de bienes, con tributación en origen, si el volumen de ventas del empresario proveedor no excede, por año natural, de ciertos límites.⁶

El criterio para la localización territorial de las ventas a distancia varía en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo durante el año natural precedente o durante el año en curso con destino a un Estado miembro determinado. Si tales operaciones con destino al territorio español de aplicación del IVA exceden de 35.000 euros, las entregas de los bienes se entenderán localizadas en el país de destino y sujetas, por consiguiente, al IVA español. En caso contrario, si el volumen de operaciones es inferior, las entregas de bienes se localizarán en el Estado miembro de origen donde está situado el sujeto pasivo vendedor, salvo que éste ejercite la opción por la localización de la operación en el país de destino donde resida o esté establecido el comprador (art. 68.3 LIVA).⁷

Por último, si el producto o bien material objeto de la compraventa electrónica procede de países no pertenecientes a la UE, su introducción en nuestro país constituirá una importación sujeta al IVA, liquidando en Aduana la cuota impositiva correspondiente (art. 18 LIVA). Y si se trata de una exportación, la operación quedará exenta (art. 21 LIVA).

Por lo que se refiere a la contratación electrónica de las prestaciones de servicios (no efectuadas a través de la red), tampoco se suscitan problemas relevantes en cuanto a su tributación en el IVA. Es decir, la utilización de la vía telemática para contratar estos servicios no supone ninguna especialidad respecto del tradicional sistema de contratación basado en el soporte de papel. Se aplica, pues, el régimen previsto para tales operaciones, teniendo en cuenta las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible. El art. 69 LIVA establece las reglas generales de las prestaciones de servicios. Por otra parte, como veremos a continuación, el art. 70 LIVA determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios.

6 Este régimen de ventas a distancia requiere, según el art. 68.3 y 5 LIVA, que no exista desplazamiento físico del comprador y que los destinatarios de las citadas entregas no tengan la condición de sujeto pasivo.

7 El mencionado criterio de localización funciona también a la inversa: se localizan en destino las operaciones que realiza un vendedor residente en España con destino al territorio de otros Estados miembros de la UE, si superan los límites fijados en dicho Estado miembro (art. 68.4 LIVA).

Según el art. 8.2.7º LIVA, se califica como entrega de bienes el “suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material”. A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados “aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario”.

Por su parte, el art. 11.2.16º LIVA determina la calificación como prestación de servicios del “suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte”. En particular, se considerará prestación de servicios “el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario”.

Los suministros de productos que, en virtud de estos preceptos, deben ser considerados como prestaciones de servicios, se localizarán siguiendo las reglas generales de localización establecidas en el art. 69 LIVA, no siendo de aplicación las excepciones determinadas en el art. 70.1.4º LIVA, pues estas últimas, como veremos, están previstas para las operaciones comerciales electrónicas de servicios que circulan por la red (suministros *on line*), ni el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (capítulo VIII del título IX, arts. 163 bis a 163 quáter LIVA), por las mismas razones.

En el caso de la “cesión de uso”, es decir, cuando se transmiten derechos de propiedad intelectual para la explotación del producto, nos encontramos ante prestaciones de servicios (art. 11.2.4º LIVA), en las que se aplican las reglas generales de localización establecidas en el art. 69 LIVA.

Por otra parte, la tributación de las operaciones comerciales electrónicas en las que la transmisión del producto se realiza por vía telemática (suministros *on line*) ha sido objeto de una importante modificación a través de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, que dio nueva redacción al art. 70 LIVA.⁸ Como ya se ha dicho, el art. 69 LIVA establece las reglas generales para la localización de las prestaciones de servicios. Mientras que el art. 70 LIVA determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios.

Pues bien, la LIVA califica a todas las operaciones sobre productos digitalizados que circulan por la red como prestaciones de servicios. Y, a su vez, establece en estos casos el lugar de realización del hecho imponible en el TAI, para que los servicios procedentes de fuera de la UE y prestados a particulares del TAI queden sujetos al IVA; mientras que los mismos servicios prestados desde el TAI a países de fuera de la UE no queden sujetos al IVA.⁹

Como establece el art. 69.3.4º LIVA, “se considerarán servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente

8 Esta modificación normativa constituye la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002.

9 Por ejemplo, una empresa española vende a través de Internet un programa de ordenador para gestión de reservas hoteleras a una empresa suiza, para ser utilizado en sus locales situados en Suiza. La empresa española no debe repercutir el IVA, ya que la operación no se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (art. 69.1.1º LIVA).

transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes: a) el suministro y alojamiento de sitios informáticos; b) el mantenimiento a distancia de programas y de equipos; c) el suministro de programas y su actualización; d) el suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; e) el suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; f) el suministro de enseñanza a distancia”.¹⁰

Además, la ley, como ya se ha dicho, clarifica que no es lo mismo contratar por vía electrónica que prestar el servicio por la red: “A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica” (art. 69.3.4º LIVA). La ley establece también que “se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio” (art. 70.1.4º LIVA).¹¹

En relación con los servicios prestados por vía electrónica, como veremos a continuación, resulta imprescindible para el prestador del servicio no residente en la UE saber si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA o bien es un particular.

Si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en el TAI, tanto si el prestador es residente en dicho territorio como si no lo es, la operación se localiza en el TAI (art. 69.1.1º LIVA). Si el prestador reside en el TAI, repercutirá el tipo impositivo español. Y si el prestador no reside en el TAI, no debe repercutir el impuesto, sino que es el destinatario el que debe hacerlo (art. 84.1.2º LIVA).¹²

Si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario (art. 59.k Directiva

10 El Reglamento CE núm. 1777/2005, de 17 de octubre, desarrolla esta materia en sus arts. 11 y 12. El art. 11 establece una relación no exhaustiva ni cerrada de supuestos que quedan incluidos dentro del concepto de servicio electrónico, siempre y cuando el mismo se preste a través de Internet o de una red electrónica. Por su parte, el art. 12 realiza una delimitación negativa precisando la existencia de un conjunto de operaciones que, a diferencia de las anteriores, no se califican como servicios electrónicos.

11 Este criterio, según RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, constituye una extralimitación de la norma española, ya que la Directiva sólo establece que la residencia en la UE del destinatario determina en estos casos la sujeción al impuesto de la operación, pero no permite presumir la residencia por el pago. (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 267, 2003, pág. 84). En cambio, MARTOS GARCÍA entiende que “el hecho base de la presunción vincula indirectamente el servicio y el destinatario con el territorio de aplicación del impuesto, por lo que presumir la realización del hecho imponible cuando se presenta resulta aceptable siguiendo un procedimiento cognoscitivo lógico, pese a que no exista certeza de que éste se produzca”. Además, dado que se trata de una presunción que admite prueba en contrario, el particular podrá remitir al prestador del servicio un documento físico o electrónico acreditativo de su residencia y, con ello, disponer de prueba que enerve los efectos de la presunción. (MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: *Imposición indirecta del comercio electrónico*, cit., págs. 288 y 289).

12 Sería el caso, por ejemplo, de una empresa norteamericana que venda, por medio de su web, una base de datos informática a una empresa española. Se trata de una prestación de servicios que, según el art. 69.1.1º LIVA, se localiza en España. La empresa norteamericana no repercute el IVA. El sujeto pasivo es la empresa española (art. 84.1.2º LIVA). Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española.

2006/112). También en este caso el prestador no debe repercutir el impuesto, sino que es el destinatario el que debe hacerlo (art. 84.1.2º LIVA).

Si el destinatario es un particular residente en el TAI o en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza en la sede de residencia del prestador (art. 69.1.2º LIVA).¹³ Y si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador está establecido en otro Estado miembro de la UE, la operación se localiza en la sede de residencia del prestador (art. 43 Directiva 2006/112).

Si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador no es residente en la UE, la operación se localiza en dicho territorio (art. 70.1.4º LIVA) y el prestador debe repercutirle el IVA español. A estos efectos, existe un régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, regulado en el capítulo VIII del título IX de la ley del impuesto (arts. 163 bis, ter y quáter LIVA).

Por último, si el destinatario (particular o no) no es residente en la UE, y el prestador es un residente en el TAI, la operación no está sujeta al IVA (arts. 69.2.m y 69.1.1º LIVA).¹⁴

En conclusión, la tributación de los servicios prestados por vía electrónica se puede resumir así:

Destinatario	Prestador	Localización	Tributación
Sujeto pasivo residente en TAI	Residente en TAI	Sede destinatario	IVA destinatario (art. 69.1.1º LIVA)
Sujeto pasivo residente en TAI	No residente en TAI	Sede destinatario	IVA destinatario (art. 69.1.1º LIVA)
Sujeto pasivo residente en otro Estado miembro UE	Residente en TAI	Sede destinatario	IVA destinatario (art. 59.k Directiva 2006/112)
Particular residente en TAI o en otro Estado miembro UE	Residente en TAI	Sede prestador	IVA prestador (art. 69.1.2º LIVA)
Particular residente en TAI	Residente en otro Estado miembro UE	Sede prestador	IVA prestador (art. 43 Directiva 2006/112)
Particular residente en TAI	No residente en UE	Sede destinatario	IVA destinatario (art. 70.1.4º LIVA)
Particular o no y no residente en UE	Residente en TAI	Sede destinatario	Sin IVA (art. 69.2.m y 69.1.1º LIVA)

En definitiva, el objetivo de la reforma realizada en el 2003 no es otro que acabar con la ventaja comparativa que hasta el momento tenían las empresas que operaban desde fuera de la UE respecto de las que lo hacían desde dentro. A partir de la reforma, todas las prestaciones de servicios que se presten en territorio de la UE se gravarán con IVA, a la vez que las que presten las empresas de la UE fuera de la UE no tributarán por IVA. No obstante, para la aplicación práctica de esta reforma es precisa la colaboración de las Administraciones tributarias de los países extracomunitarios, pues los infractores de la norma de la UE

13 Es decir, en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

14 No obstante, como señala el art. 70.2 LIVA, estos servicios se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a los mismos, no se entiendan realizados en la UE, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio. Es decir, si la utilización o explotación efectivas de los servicios se produce en el territorio de aplicación del impuesto (a pesar de que el destinatario del servicio no sea residente en la UE), el lugar de realización del hecho imponible será el territorio de aplicación del impuesto.

(los operadores que no se identifiquen en ningún Estado miembro y no repercutan el IVA) se encuentran en un país extracomunitario.

3. El régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica

El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se halla regulado, como se ha dicho, en el capítulo VIII del título IX de la ley del impuesto (arts. 163 bis, ter y quáter LIVA). También debe tenerse en cuenta la Orden del Ministerio de Hacienda 665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales.

Se trata, pues, del régimen aplicable a los servicios prestados por empresas no residentes en la UE a particulares residentes en la UE. Se configura como un régimen especial de carácter voluntario. Este régimen especial del IVA comporta una serie de obligaciones del operador no residente en la UE, que han de cumplirse por vía telemática.

En este sentido, el sujeto pasivo no establecido deberá declarar al Estado miembro de identificación¹⁵ la iniciación de su actividad como sujeto pasivo, el cese o la modificación, en la medida en que deje de reunir las condiciones necesarias para poder acogerse al presente régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.¹⁶

El operador extracomunitario también ha de presentar con carácter trimestral una declaración con el importe de los servicios prestados en cada uno de los Estados miembros de la UE en los que se haya devengado el IVA, aun cuando en el correspondiente período trimestral no se hayan prestado servicios por vía electrónica.

Asimismo, tiene que ingresar en el mismo momento de la presentación de la declaración, el IVA repercutido. El ingreso se debe hacer en euros en la cuenta bancaria que designe la Agencia Tributaria. Y debe llevar un registro de las operaciones realizadas durante un período de diez años. Este registro debe estar a disposición tanto del Estado de identificación como de los Estados de consumo.

Por último, ha de expedir y entregar factura por las operaciones acogidas a este régimen especial. Esta obligación debe cumplirse incluso cuando el prestador del servicio extracomunitario haya optado por

15 El "Estado miembro de identificación" es el Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la UE.

16 En relación con la utilización de los medios electrónicos en las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria, véase OLIVER CUELLO, Rafael: "El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos", Revista de Información Fiscal, nº 96, 2009, págs. 11 y ss.; y DELGADO GARCÍA, Ana María: "La obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones tributarias", Revista de Información Fiscal, nº 96, 2009, págs. 43 y ss.

El criterio para la localización territorial de las ventas a distancia varía en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo durante el año natural precedente o durante el año en curso con destino a un Estado miembro determinado

identificarse en otro Estado miembro distinto de España.¹⁷

Por otra parte, se regula el derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios que se destinen a prestar servicios por vía electrónica. A estos efectos, no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad. Igualmente, los operadores no comunitarios no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración tributaria.

Asimismo, se permite al prestador del servicio extracomunitario consultar la base de datos VIES (*VAT Information Exchange System*) en el momento de la transacción. Por ello, se ha

modificado el Reglamento (CEE) número 218/92 del Consejo, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos. De acuerdo con esta modificación, si el prestador del servicio consulta el VIES y el NIF a efectos de IVA comunicado por su cliente se encuentra en dicho sistema informático, y además el prestador no dispone de datos que pongan en entredicho la cualidad de sujeto pasivo de su cliente, se excluye la responsabilidad del prestador por la deuda que pudiese surgir.

En definitiva, a través de este régimen especial de los servicios electrónicos se persigue el mantenimiento de la aplicación de la regla de localización del hecho imponible relativa a la tributación en destino de los servicios prestados en forma digital por los operadores extracomunitarios. En este sentido, se trata de garantizar que la defensa de los intereses recaudatorios de la UE por el sometimiento a gravamen de los servicios electrónicos consumidos en el territorio de la UE no conduzca a una elevación desmesurada de la presión fiscal indirecta que deben soportar los operadores extracomunitarios que desarrollan su actividad en el sector del comercio electrónico. Por consiguiente, este régimen especial pretende tomar en consideración estas circunstancias particulares de los operadores extracomunitarios, facilitándoles el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuyendo, por tanto, la presión fiscal indirecta que deben soportar.

Asimismo, hay que tener en cuenta que cuando la norma establece el lugar de residencia del destinatario del servicio como criterio de localización, está convirtiendo de manera automática a los operadores extracomunitarios en sujetos pasivos del impuesto ante las Haciendas de los Estados miembros en los que se realiza el consumo, teniendo en cuenta que en dichos territorios no se encuentra ni la sede de su actividad económica ni poseen ningún establecimiento permanente desde el cual desarrollen su actividad. Ésta es la razón por la que la norma prevé un mecanismo que facilita el cumplimiento voluntario

17 Si una empresa norteamericana, por ejemplo, vende a través de su web un programa de ordenador a un particular español y a otro francés, la citada empresa norteamericana puede acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (arts. 163 bis, ter y quáter LIVA). Con independencia del Estado de la UE en el que se identifique, deberá repercutir el IVA español al particular español, entregándole factura y repercutirá el IVA francés al particular francés, presentando la liquidación en el Estado de identificación.

de las obligaciones tributarias de tales operadores extracomunitarios, puesto que, de no existir tales normas, los mismos se verían obligados a registrarse como contribuyentes en todas y cada una de las Administraciones tributarias de los Estados miembros en los que se produzca el consumo de los servicios electrónicos, generándose, además, grandes dificultades para ejercer un control tributario por parte de las Administraciones sobre estos operadores extracomunitarios. La forma en que se facilita el cumplimiento voluntario a estos operadores extracomunitarios consiste básicamente en permitirles cumplir la totalidad

de sus obligaciones derivadas del impuesto en el denominado “Estado de identificación”, incluidas las originadas por la prestación de servicios realizadas en otros Estados miembro de la UE.

El objetivo de la reforma realizada en el 2003 no es otro que acabar con la ventaja comparativa que hasta el momento tenían las empresas que operaban desde fuera de la UE respecto de las que lo hacían desde dentro

Ahora bien, dado que el régimen especial tiene carácter voluntario, en el supuesto de que el operador extracomunitario no desee acogerse al mismo o bien manifieste su renuncia a su aplicación, podría optar por crear un establecimiento permanente en un determinado país de la UE o en varios, o bien identificarse y darse de alta en calidad de prestador extracomunitario en cada uno de los Estados miembros en los que realice operaciones de comercio electrónico y presentar la declaración correspondiente en todos ellos.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el apartado 3 del art. 163.bis LIVA prevé cuatro causas de exclusión que imposibilitan que un determinado sujeto registrado conforme a este régimen especial pueda continuar rigiéndose por el mismo. En primer lugar, la pérdida de su objeto motivada por la presentación por parte del sujeto pasivo de una declaración de cese de las operaciones. En segundo lugar, la pérdida de su objeto motivada por la existencia de hechos que permitan deducir la finalización de las operaciones incluidas en el régimen especial, existiendo, por tanto, indicios que permitan concluir que las operaciones ya no se realizan, teniendo en cuenta que se trata de una presunción que admite prueba en contrario. En tercer lugar, el incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos exigidos para poder acogerse al régimen especial. Y, finalmente, el incumplimiento reiterado o continuado de las obligaciones impuestas para este régimen, tales como la no presentación de las correspondientes declaraciones trimestrales o la falta de ingreso de las cuotas devengadas.

En España, de acuerdo con la Orden HAC 1736/2003, de 24 de junio, cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga conocimiento de que ha acontecido alguna circunstancia que determine la inaplicabilidad del régimen especial, iniciará de oficio el procedimiento con la finalidad de excluir al prestador de servicios de dicho régimen especial. El inicio del procedimiento de exclusión ha de ser comunicado por vía telemática al operador extracomunitario para que éste formule las alegaciones que considere oportunas en un plazo de quince días, y, una vez efectuadas dichas alegaciones, en su caso, la Administración tributaria resolverá lo que proceda.

Además, hay que tener presente que la regla por la que se obliga al operador extracomunitario a aplicar el tipo de gravamen vigente en cada uno de los Estados miembros donde resida el destinatario del servicio

electrónico, evidentemente supone una complicación para determinar la cuota tributaria en aquellos casos en los que sean diversas las legislaciones nacionales concurrentes, puesto que, como se sabe, los tipos impositivos aplicables en cada uno de los Estados miembros de la UE son diversos y van desde el 15% aplicable en Luxemburgo hasta el 25% en Suecia, Hungría o Dinamarca.¹⁸

No obstante, la alternativa consistente en admitir que se realizara siempre la repercusión de acuerdo con el tipo de gravamen vigente en el Estado miembro de identificación habría supuesto graves inconvenientes, debido al riesgo de deslocalización que podría plantear, al posibilitar que los operadores extracomunitarios pudieran registrarse en aquellos Estados miembros en los que el IVA fuera más bajo.

En relación con el derecho a la devolución de las cuotas que haya soportado el operador extracomunitario en el desarrollo de su actividad, como ya se ha dicho, la solicitud de la misma debe presentarse en los Estados miembros de consumo donde hayan sido soportadas las cuotas.¹⁹ En España, el art. 163. quáter de la LIVA establece las condiciones materiales y procedimentales para obtener la devolución del impuesto. En primer lugar, debe tratarse de cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del IVA español. Los bienes o servicios adquiridos o importados han de destinarse a la prestación de servicios por vía electrónica. Finalmente, el ejercicio de este derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas ha de ajustarse al procedimiento regulado en la LIVA, teniendo en cuenta que en el caso del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica no es precisa la existencia de reciprocidad de trato del Estado en el que se encuentre establecido el operador extracomunitario en cuanto a un derecho análogo con relación a los sujetos pasivos establecidos en España, ni tampoco es obligatoria la exigencia de nombrar un representante ante la Administración tributaria española.

A este respecto, hay que tener en cuenta que la Ley 2/2010, de 1 de marzo, ha modificado la LIVA en relación con la devolución del impuesto a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI. Se trata de la trasposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de

18 En opinión de MARTOS GARCÍA, “un régimen impositivo basado en que operadores situados a lo largo de todo el planeta, con lenguas distintas a las de los Estados miembros, tengan que conocer la normativa comunitaria de cada uno de ellos y cumplir de forma voluntaria las obligaciones de repercusión e ingreso del impuesto, máxime cuando en caso de incumplimiento las consecuencias punitivas son, en la práctica, de escasa o nula efectividad, resulta inverosímil”. MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 238, 2002, pág. 63.

19 La obligación del operador extracomunitario de tener que presentar la solicitud de devolución de las cuotas soportadas en cada uno de los Estados miembros de consumo supone, sin duda, un inconveniente que no favorece la aplicación de este régimen especial, puesto que incrementa la presión fiscal indirecta del operador extracomunitario. A este respecto, opina MARTOS GARCÍA que “una medida más acorde habría sido permitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la Comunidad en la misma declaración trimestral que presentasen en la jurisdicción donde se hubiesen registrado (...). El problema de la reasignación de ingresos quedaría solucionado con el sistema de transferencia de fondos entre Estados instaurado. Para que las devoluciones las soportaran los Estados que realmente recaudaron el impuesto bastaría con trasladar el mecanismo utilizado para las ventas, de manera que los prestadores acogidos al régimen especial desglosasen también para cada Estado miembro el volumen de adquisiciones y de IVA soportado en cada uno. En base a esta información, el Estado de registro podría solicitar al resto de Estados la restitución de las cuotas de IVA recaudadas por éstos y devueltas por aquél al operador no establecido acogido al régimen especial (...). El escollo de la verificación de la información suministrada por el prestador sería fácilmente superable si se mejoran los mecanismos de intercambio de información intracomunitarios, cuyo funcionamiento actual se aleja sensiblemente de la eficacia y eficiencia que se les debe exigir”. MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: *Imposición indirecta del comercio electrónico*, cit., págs. 269 y 270.

2008. La nueva regulación crea un nuevo art. 117.bis LIVA y divide en dos el anterior art. 119 LIVA, cuyo contenido, en la parte que se refiere a los empresarios o profesionales establecidos en terceros países pasa a regularse en el nuevo art. 119.bis LIVA. Con ello, se pretende una mejor sistemática que permita una referencia más clara a un sistema que necesariamente va a utilizarse de forma mucho más intensiva que hasta el momento.

El nuevo sistema de devolución, que afecta exclusivamente a empresarios o profesionales establecidos en la UE, se basa en un sistema de ventanilla única, en el cual los solicitantes deberán presentar las solicitudes de devolución del impuesto soportado en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos por vía electrónica. Para ello, utilizarán los formularios alojados en la web correspondiente a su Estado de establecimiento. Dicha solicitud se remitirá por el Estado de establecimiento al Estado de devolución, es decir, aquél en el que se haya soportado el impuesto.

En nuestra opinión, el nuevo sistema de devolución del IVA debe considerarse un avance muy positivo que soluciona uno de los problemas de aplicación que más carga burocrática suponía para empresas y profesionales. Este sistema de ventanilla única permite liberar a los empresarios y profesionales de la UE de la carga administrativa y de las dificultades que suponía entablar procedimientos de solicitud de devolución del IVA con Estados miembros de la UE en los que no disponía de ninguna infraestructura. En España, es la Agencia Estatal de Administración Tributaria la encargada de tramitar las solicitudes presentadas por los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español hacia el resto de los Estados comunitarios. Además, es importante destacar que con esta reforma los plazos de devolución se han acortado sensiblemente y su incumplimiento devengará de forma automática intereses de demora.

El nuevo art. 119.bis LIVA regula el sistema de devolución del impuesto para los operadores extracomunitarios, es decir, los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI ni en la UE ni en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, a fin de que puedan solicitar la devolución del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio. A este respecto, los solicitantes deberán nombrar, con carácter previo, un representante que sea residente en el TAI, que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente. Asimismo, los solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI, Islas Canarias, Ceuta o Melilla. Sin embargo, hay que tener en cuenta, como ya se ha dicho, que en el caso del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica no es precisa la concurrencia de los requisitos de reciprocidad ni de nombramiento de un representante ante la Administración tributaria española.

En este contexto, es importante tener en cuenta lo previsto por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de

El el nuevo sistema
de devolución del IVA
debe considerarse un
avance muy positivo
que soluciona uno
de los problemas de
aplicación que más carga
burocrática suponía para
empresas y profesionales

El problema de los tipos impositivos aplicables al comercio electrónico se centra en relación con los libros, revistas o periódicos, no afectando, en cambio, a otro tipo de productos que pueden ser objeto de transmisión por vía electrónica, como la música, el software, las películas, etc

diciembre. El art. 31.bis del Reglamento del IVA, en su nueva redacción, dispone que se podrá solicitar la devolución de las cuotas del IVA a que se refiere el art. 119.bis LIVA mediante una solicitud cuya presentación se realizará por vía electrónica a través del modelo disponible en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración tributaria, órgano competente para su tramitación y resolución. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

En la solicitud se consignarán las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el período a que se refieran. Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

La solicitud de devolución deberá contener una declaración suscrita por el solicitante o su representante en la que manifieste que no realiza en el TAI operaciones distintas de las indicadas en el art. 119.2.º LIVA, un compromiso suscrito por el solicitante o su representante de reembolsar a la Hacienda Pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes y una certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del solicitante en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA o a un tributo análogo durante el período en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera. Finalmente, los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del impuesto y el importe total de las cuotas del impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros; no obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.²⁰

20 Sobre esta materia, véase la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueba el modelo 360 de solicitud de devolución del IVA soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el contenido de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la UE, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el modelo 361 de solicitud de devolución del IVA a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la UE, Canarias, Ceuta o Melilla, y se establecen, asimismo, las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Para finalizar con este comentario sobre el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, hay que realizar alguna observación sobre ciertas obligaciones formales impuestas a los operadores extracomunitarios. Así, en cuanto la Administración tributaria del Estado miembro de identificación reciba la comunicación de inicio de actividad, debe proceder, una vez realizadas las verificaciones y comprobaciones que considere oportunas, a asignar y notificar a través de medios electrónicos un número individual de identificación al operador extracomunitario. Dicho número es denominado por la Orden HAC/1736/2003 “Número de Operador Extracomunitario”.

La declaración periódica del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica debe presentarse en el plazo de 20 días a partir de la finalización del período a que se refiera la declaración y constando en ella la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto devengado en cada Estado miembro.²¹

Dicha declaración ha de cumplimentarse en euros, por lo que, si la contraprestación de la operación se fijó en una moneda distinta del euro, su importe tendrá que convertirse a la moneda europea. Para ello, deberá aplicarse el tipo de cambio vigente correspondiente al último día del período de declaración, de acuerdo con los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para dicho día o, si no hubiera aplicación relativa al mismo, para el día siguiente.

Es importante tener en cuenta que la cuota tributaria derivada de este tipo de declaraciones trimestrales será siempre positiva (a ingresar) o bien reflejará, en su caso, la ausencia de actividad. Pues hay que recordar, como ya se ha comentado, que el sujeto pasivo no se encuentra facultado para deducir las eventuales cuotas soportadas, las cuales deberán ser recuperadas, en su caso, a través del procedimiento específico de devolución.

Por otro lado, respecto a las obligaciones registrales impuestas a los operadores extracomunitarios, resulta sorprendente la amplitud del plazo durante el cual ha de ser conservado el registro, es decir, diez años contados para cada operación a partir del final del ejercicio en el que la misma hubiera tenido lugar. Se trata, a nuestro juicio, de un plazo excesivamente amplio, frente a los cuatro años fijados en el ordenamiento jurídico español como plazo de prescripción en materia tributaria.

En cuanto a la obligación del operador extracomunitario de llevar el registro de las operaciones efectuadas, dispone el art. 163.ter LIVA que ha de contar con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si es correcta la declaración trimestral del IVA en la que haya sido incluido el hecho imponible. El citado registro debe quedar a disposición de las Administraciones tributarias eventualmente interesadas en el conocimiento de su contenido, no ya sólo del Estado miembro de identificación, sino también del Estado de consumo, las cuales deben poder acceder al mismo previa solicitud cursada telemáticamente.

Ahora bien, a pesar de que los Estados miembros de consumo tienen la potestad de llevar a cabo controles sobre las actividades impositivas realizadas dentro de su territorio, cabe aludir a la existencia de

21 A estos efectos, en España, se utiliza el modelo 367 “Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen Especial. Servicios prestados por vía electrónica. Declaración trimestral”, aprobado por la citada Orden HAC/1736/2003, que ha de ser obligatoriamente cumplimentada por vía telemática.

una especie de “acuerdo tácito” entre ellos, en virtud del cual todas las actuaciones de comprobación e inspección que procedan serán desarrolladas por la Administración del Estado miembro de identificación con el que mantenga contacto el sujeto pasivo.²²

En cuanto a la transmisión de información entre los Estados miembros en relación con el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, conviene destacar que el Estado miembro de identificación asume la obligación de transmitir en formato electrónico la información contenida en las declaraciones de iniciación, modificación o cese del régimen a las autoridades tributarias competentes de los restantes Estados miembros dentro de los diez días siguientes al de finalización del mes en el que haya recibido la información del operador extracomunitario, cuyo número de identificación ha de ser comunicado a dichas autoridades tributarias.

Asimismo, el Estado miembro de identificación tiene el deber de transmitir por vía electrónica a los respectivos Estados miembros de consumo el conjunto de los datos reflejados por el operador extracomunitario en sus declaraciones trimestrales. Dicha transmisión debe realizarse, igualmente, en un plazo de diez días a contar desde la finalización del mes en el que se hubiese recibido el documento. Adicionalmente, ha de facilitarse la información necesaria para poder asociar cada ingreso a la declaración trimestral correspondiente.

Por otra parte, el Estado miembro de identificación, dada su condición de receptor de las declaraciones y de los ingresos derivados de las mismas, asume la obligación de transferir a cada uno de los Estados miembros de consumo la parte de la recaudación que resulte imputable a las prestaciones de servicios devengadas en su territorio.

Por último, con la finalidad de materializar esta redistribución interestatal de recaudaciones tributarias, cada Estado miembro debe notificar electrónicamente a la Administración competente de los restantes miembros los números de las cuentas bancarias habilitadas para recibir las transferencias. En la actualidad, en el ordenamiento jurídico español la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, es la encargada de regular esta cuestión.

4. Los tipos impositivos de los servicios prestados por vía electrónica

La Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo de 2002, como ya se ha señalado, optó por calificar a las operaciones de comercio electrónico realizadas en línea, es decir, las transacciones comerciales efectuadas sin ningún tipo de soporte físico, como prestaciones de servicios y no como entregas de bienes. Ahora bien, las entregas de los mismos productos continúan calificándose como entregas de bienes cuando incluyen un soporte físico.

Esta medida, como veremos a continuación, resulta criticable, en nuestra opinión, si no va acompañada de alguna previsión normativa en materia de tipos impositivos que impida la vulneración del principio de neutralidad en este ámbito. Resulta evidente que el producto que se adquiere (bien o servicio) será el mismo, independientemente del soporte empleado, pues este último carece de relevancia para el consumidor. Por

²² CALVO VÉRGEZ, Juan: “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”, *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010, pág. 81.

consiguiente, la solución adoptada por la Directiva de calificar a las operaciones de comercio electrónico realizadas en línea como prestaciones de servicios sólo respetará el citado principio de neutralidad si, al mismo tiempo, se adoptan las normas necesarias para que el suministro de un producto determinado reciba un tratamiento idéntico a efectos del IVA, independientemente de que se lleve a cabo a través de la entrega de un bien corporal o mediante la transferencia de un bien digitalizado.

Sin embargo, la Comisión Europea, frente a esta argumentación, ha venido sosteniendo desde el año 2003 que no puede compararse la información suministrada *on line* con la que puedan proporcionar los soportes físicos, pues la primera ofrece una serie de prestaciones adicionales.

El problema de los tipos impositivos aplicables al comercio electrónico se centra en relación con los libros, revistas o periódicos, no afectando, en cambio, a otro tipo de productos que pueden ser objeto de transmisión por vía electrónica, como la música, el *software*, las películas, etc. De acuerdo con el art. 91.2.1.2º LIVA, se aplica un tipo impositivo superreducido (el 4 por 100) a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de libros, revistas o periódicos, en aquellos casos en los que no contengan única o fundamentalmente publicidad. Así, si consideramos que la entrega *on line* del libro, la revista o el periódico, debe quedar sujeta al IVA como una prestación de servicios, cabe plantearse si la misma puede acogerse a la norma del tipo superreducido. Si la respuesta es afirmativa, se respeta el principio de neutralidad en esta materia; mientras que, si la respuesta es negativa, se estaría vulnerando dicho principio en perjuicio del comercio electrónico.

Si se admite que el tipo de gravamen aplicable se encuentra condicionado por la naturaleza del bien o servicio objeto de transacción, independientemente del medio que se utilice para llevar a cabo la misma, el suministro de un bien en formato digital debería soportar idéntica carga tributaria que la que se aplica sobre la venta de un bien corporal de análoga naturaleza, quedando así el comercio tradicional y el comercio electrónico equiparados en cuanto al gravamen que recae sobre ambos.

No obstante, como ya se ha señalado, no es ésta la solución adoptada por la Directiva 2002/38/CE, que estableció que, si bien los Estados miembros podrían aprobar uno o dos tipos reducidos para un listado cerrado de entregas de bienes y prestaciones de servicios, precisó, a continuación, que esto no resultaría aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, que, en consecuencia, habrían de tributar siempre al tipo de gravamen general.²³

La Comisión Europea ha venido entendiendo, como ya se ha indicado, que no existe evidencia alguna de que los servicios de información digitales de esta naturaleza sean estrictamente equivalentes a los productos impresos tradicionales, ya que, aun cuando el contenido pueda resultar análogo, las funcionalidades complementarias frecuentemente asociadas al contenido electrónico (por ejemplo, los motores de búsqueda, los accesos a archivos o los vínculos de hipertexto) hacen de los citados servicios

23 A este respecto, ha señalado MARTOS GARCÍA que nos hallamos ante una respuesta legislativa comunitaria incomprensible e incoherente que viene a poner de manifiesto la desorientación existente en la materia, resultando, además, contraria al principio de neutralidad que debe presidir la aplicación del IVA a las operaciones de comercio electrónico y potenciando las desigualdades fiscales actualmente existentes entre el sector tradicional y el cibernético. MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: "Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico", cit., pág. 38.

La expedición de documentos en un soporte dado, en papel o electrónico, no condicionará el medio por el que deban remitirse en un momento ulterior al mismo destinatario, o el medio por el que se deban remitir las facturas rectificativas relacionadas con aquéllos, o los duplicados de facturas remitidas con anterioridad

de información digitales un producto esencialmente distinto.²⁴

En España, la Dirección General de Tributos ha venido pronunciándose en el mismo sentido que la Comisión Europea. Ante diversas consultas formuladas por los contribuyentes, ha precisado que los libros, periódicos y revistas digitalizados y transmitidos por medios electrónicos deben tributar al tipo general del IVA, independientemente de que presenten un contenido similar o idéntico al de los productos comercializados en formato papel.²⁵

Sin embargo, en los últimos tiempos se ha producido una situación curiosa en relación con esta interpretación efectuada por la Dirección General de Tributos. Así, en el mes de diciembre de 2009, el Ministerio de Cultura anunciaba la rebaja del IVA del libro electrónico del 16 al 4

por 100, basándose en una interpretación de la Dirección General de Tributos, en la Contestación a la Consulta de 4 de diciembre de 2009. Sin embargo, poco después, mediante Contestación a la Consulta de 26 de marzo de 2010, la Dirección General de Tributos se vio obligada a rectificar, acogiendo la tradicional interpretación de este Centro Directivo.

No hay que olvidar que en España, según establece el art. 2 de la Ley 10/2007, de 22 de junio, de la lectura, del libro y de las bibliotecas, se entiende por libro la “obra científica, artística, literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes y que pueda aparecer impresa o en cualquier otro soporte susceptible de lectura. Se entienden incluidos en la

24 En este sentido, algunos autores cuestionan que se vulnere el principio de neutralidad, ya que, en su opinión, nos encontramos ante dos operaciones distintas. A juicio de estos autores, “de acuerdo con el principio de seguridad jurídica y dada la necesidad de previsibilidad en la determinación del tipo impositivo aplicable a una operación, no sería tarea fácil la fijación de éste en el supuesto de que hubiesen de considerarse, no ya sólo los diferentes tipos generales vigentes en los Estados miembros, sino también los reducidos. La diferencia porcentual entre los tipos generales vigentes es de 10 puntos; y, si se admiten tipos reducidos, la diferencia sería de hasta 25 puntos”. DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: “La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, Impuestos, t. II, 2003, pág. 323.

25 La Contestación a la Consulta de 24 de octubre de 1994 afirma que quedan sujetas al tipo general de IVA las entregas de los denominados “libros electrónicos”, caracterizados por la presencia de un soporte magnético con un contenido educativo y cultural. El mismo criterio se ha seguido respecto de las entregas de material didáctico en formato multimedia para impartir cursos de formación a distancia (Contestación a Consulta de 31 de marzo de 2004); la venta de revistas electrónicas enviadas al correo electrónico de los suscriptores, libros electrónicos comercializados a través de Internet, suscripciones para acceso a bases de datos o cursos de formación jurídico-empresarial suministrados a través de la red (Contestación a Consulta de 8 de octubre de 2002); la transmisión a través de Internet de los Boletines Oficiales de las Provincias con un contenido análogo al de los ejemplares en papel (Contestación a Consultas de 10 de julio de 1998 y de 15 de febrero de 2002) o el acceso a una revista a través de Internet mediante una clave y previo pago de una cuota (Contestación a Consulta de 30 de octubre de 2002).

definición de libro, a los efectos de esta Ley, los libros electrónicos y los libros que se publiquen o se difundan por Internet o en otro soporte que pueda aparecer en el futuro, los materiales complementarios de carácter impreso, visual, audiovisual o sonoro que sean editados conjuntamente con el libro y que participen del carácter unitario del mismo, así como cualquier otra manifestación editorial”.

Por otra parte, una de las acepciones del término libro, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, es la siguiente: “Obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen, que puede aparecer impresa o en otro soporte. *Voy a escribir un libro. La editorial presentará el atlas en forma de libro electrónico*”.

Por consiguiente, tanto la Ley española del libro como el Diccionario de la Real Academia de la Lengua son fieles a la realidad social y al avance tecnológico, así como a la naturaleza del libro, estableciendo unas definiciones que pueden ser aceptadas universalmente. Ahora bien, como veremos a continuación, las normas de la Unión Europea no han reflejado esta realidad en su regulación.²⁶

Así, la Directiva 2009/47/CE, del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta a los tipos reducidos del IVA, establece una disposición que, a nuestro juicio, choca con la naturaleza del libro y con la concepción comúnmente aceptada por la sociedad actual. En efecto, la redacción del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE autorizaba la posibilidad de aplicar un tipo reducido para el “suministro de libros, comprendiendo su alquiler por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos, impresos afines, álbumes, libros infantiles de pintura, dibujo y coloreado, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario”. Por consiguiente, en este concepto de libro se incluye claramente cualquier libro impreso o en cualquier otro soporte susceptible de lectura. Sin embargo, la modificación introducida por la Directiva 2009/47/CE en el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE es del siguiente tenor: “suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (e incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, los mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), los periódicos y semanarios que no sean material íntegra o predominantemente publicitarios”.

Según la respuesta a la Consulta de 7 de diciembre de 2009 de la Unidad de IVA y otros impuestos sobre el volumen de los negocios de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, refiriéndose al IVA aplicable al libro, a raíz de la citada Directiva 2009/47/CE, “los Estados miembros tienen normalmente la obligación de aplicar el tipo normal del IVA que asciende, como mínimo, al 15 por 100, a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, no obstante, pueden optar por aplicar uno o dos tipos reducidos a algunos o a la totalidad de los bienes y servicios que figuran en la lista del Anexo III de la Directiva del IVA.

El Anexo III constituye una excepción al sistema general establecido por la Directiva del IVA, en virtud de lo cual todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios deben gravarse al tipo normal del IVA aplicable en cada Estado miembro. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones que constituyen excepciones a un principio deben interpretarse de forma estricta.

26 De la misma opinión es IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: “La Directiva interpretativa 2009/47/CE. El IVA del libro”, *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2010, pág. 59.

De conformidad con la nueva formulación introducida mediante la Directiva 2009/47/CE, por la que se modifica la Directiva del IVA, adoptada el 5 de mayo de 2009, los Estados miembros podrán aplicar a partir de ahora un tipo reducido a las entregas de libros en cualquier soporte físico. Por otro lado, leídos en combinación, el art. 98, apartado 2, párrafo 2º, y el art. 56, apartado 1, letra k, de la Directiva del IVA, excluyen del ámbito de aplicación de los tipos de IVA reducidos los servicios electrónicos. En particular, el suministro de textos e información (véase el punto 3 del Anexo II de la Directiva del IVA) efectuado por vía electrónica es un servicio electrónico a efectos del IVA. Así pues, dichos servicios no pueden acogerse a un tipo de IVA reducido. Habida cuenta de que el Consejo no ha modificado el texto de las disposiciones relativas a los servicios electrónicos, su exclusión de la aplicación del tipo de IVA sigue siendo válida. Por tanto, deberá aplicárseles el tipo normal”.

Como ya se ha señalado, la Dirección General de Tributos, en su Contestación a la Consulta de 4 de diciembre de 2009, precisó que “como consecuencia de la Directiva 2009/47/CE y del régimen legal indicado, tributarán al tipo impositivo del 4 por 100 los libros que se suministren en cualquier medio de soporte físico, en particular, los entregados a través de archivos electrónicos dispuestos para su volcado a herramientas de lectura o dispositivos portátiles que permitan almacenar y leer libros digitalizados. Dicho suministro podrá realizarse, a estos efectos, a través de CD-ROM, memorias USB (*pendrives*) o directamente a través de su descarga desde equipos de *hardware*”. Esta interpretación viene a permitir la aplicación del tipo reducido a todas las clases de libros electrónicos, incluidos los descargados a través de Internet, tal como se deduce el último inciso que alude al suministro “directamente a través de su descarga desde equipos de *hardware*”.

No obstante, la Dirección General de Tributos, pocos meses después, se vio obligada a rectificar su interpretación mediante la Contestación a la Consulta de 26 de marzo de 2010, en la que sostiene que “como consecuencia de la Directiva 2009/47/CE y del régimen legal indicado, tributarán al tipo impositivo del 4 por 100 los libros que se suministren en cualquier medio de soporte físico, en particular, los entregados a través de archivos electrónicos dispuestos para su volcado a herramientas de lectura o dispositivos portátiles que permitan almacenar y leer libros digitalizados. Dicho suministro podrá realizarse, a estos efectos, a través de CD-ROM, memorias USB (*pendrives*) o cualquier otro soporte físico para su descarga a equipos de *hardware*”. El cambio de criterio se refleja claramente en este último inciso que ya no hace referencia a la descarga directa desde equipos de *hardware*, sino que se refiere a “cualquier otro soporte físico para su descarga a equipos de *hardware*”. Además, añade el Centro Directivo la siguiente precisión: “Resulta necesario subrayar, en este sentido, la necesidad de que los libros electrónicos se incorporen a un soporte físico para que su tributación en el impuesto tenga lugar al 4 por 100, dado que no es posible, de acuerdo con el art. 98.2 de la Directiva 2006/112/CE, que los servicios electrónicos tributen a tipos reducidos”.

Por consiguiente, el libro electrónico o, al menos lo que popularmente se conoce como tal, es decir, la obra que se descarga directamente desde la red al equipo informático (ordenador, móvil, *e-reader*, etc.) seguirá tributando al tipo general del IVA y no al tipo superreducido. A este respecto, hay que tener en cuenta que el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos entre lo mantenido por la Contestación a las Consultas de 4 de diciembre de 2009 y de 26 de marzo de 2010 ha podido dar lugar a declaraciones de tributos erróneas, ya que el IVA superreducido se podía aplicar desde el

momento en el que se publicó la primera de las Consultas citadas.²⁷ Teniendo en cuenta que se trata de una interpretación razonable de la norma, además, amparada en una actuación administrativa de información al obligado tributario (como es la publicación de las contestaciones a las consultas a través de Internet), las eventuales actuaciones de comprobación que pudieran llevarse a cabo para regularizar la situación tributaria de estos contribuyentes no podrían dar lugar a la imposición de sanción tributaria alguna, de conformidad con lo previsto por el art. 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En nuestra opinión, una interpretación más amplia de la norma en el ámbito territorial español (como la que podía haberse impuesto si la Dirección General de Tributos no hubiera rectificado su criterio de la Contestación a la Consulta de 4 de diciembre de 2009) no tiene por qué producir distorsiones en el mercado de la Unión Europea y, desde un punto de vista jurídico, es perfectamente compatible con la legislación española sobre el libro y no vulneraría la normativa de la Unión Europea del IVA, sino, más bien al contrario, respetaría el principio de neutralidad aplicable en esta materia.

En cualquier caso, independientemente de esta interpretación defendible de la normativa española y de la Unión Europea que se acaba de apuntar, lo deseable sería que las Directivas comunitarias, atendiendo a la realidad social y al avance tecnológico en este campo, recogieran de forma expresa un concepto amplio y actual de libro, a efectos de la aplicación del tipo impositivo reducido en el IVA. Dicho concepto amplio de libro debería establecerse en términos similares al determinado en la Ley del libro española, sin que obste a ello la consideración de unas operaciones como entregas de bienes y otras como prestaciones de servicios.

5. Las facturas por vía electrónica

Una de las herramientas con que cuenta la Administración tributaria para ejercer un control efectivo sobre las operaciones comerciales electrónicas es la derivada del sistema de facturación telemática.²⁸

En relación con este tema, la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, modificó la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA. El Preámbulo de la mencionada Directiva 2001/115/CE justifica su publicación señalando que en ese momento la facturación estaba sujeta a normas muy distintas en los diferentes Estados miembros de la UE. Las menciones obligatorias en las facturas eran tan variadas como su número. Por otra parte, no existía un marco jurídico comunitario en cuanto a facturación electrónica y auto-facturación, por lo que las legislaciones adoptadas por los distintos Estados miembros diferían sensiblemente: iban desde la prohibición total a la máxima flexibilidad.

27 Incluso en el programa INFORMA de la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a fecha de 19 de julio de 2010, en la pregunta sobre el tipo impositivo aplicable a la entrega de libros electrónicos, todavía se hacía referencia al criterio contenido en la Contestación a la Consulta de 4 de diciembre de 2009, induciendo, por lo tanto, a cualquier obligado tributario a seguir este criterio interpretativo.

28 Véase sobre la facturación telemática PELÁEZ MARTOS, José María: *La factura electrónica y otras obligaciones telemáticas de empresarios y profesionales*, Ciss, Valencia, 2008, págs. 31 y ss.

En España, la cobertura legal de la aplicación de la transmisión electrónica de datos al deber de facturación viene determinada por el art. 88 LIVA. Este precepto, dedicado a la repercusión del impuesto, en su apartado 2º, establece que la misma “deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente”.

Los arts. 8, 18, y 21 del RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, son los que se encargan del desarrollo reglamentario de las condiciones y requisitos de la facturación telemática. Estas disposiciones establecen los procedimientos mediante los que puede efectuarse la remisión por medios electrónicos de las facturas o documentos sustitutivos que, en todo caso, deben garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, y regulan la conservación de tales documentos por medios electrónicos.

Actualmente, el desarrollo normativo de la facturación telemática en España se establece en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas.²⁹

En relación con el objeto de la Orden EHA/962/2007, esta norma desarrolla algunos aspectos relacionados con la obligación de remisión y conservación de facturas y documentos sustitutivos (art. 1 de la citada Orden). Tal obligación, de acuerdo con lo previsto en el art. 2 de dicha Orden, puede ser cumplida por medios electrónicos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido, siempre y cuando el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa.

Ahora bien, como aclara dicho precepto, “la expedición de documentos en un soporte dado, en papel o electrónico, no condicionará el medio por el que deban remitirse en un momento ulterior al mismo destinatario, o el medio por el que se deban remitir las facturas rectificativas relacionadas con aquéllos, o los duplicados de facturas remitidas con anterioridad”.

La facturación telemática desarrollada en la Orden mencionada se basa en sistemas de firma electrónica avanzada admitidos por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, siendo válida también cualquier otra firma electrónica avanzada, basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de firma regulada en el art. 3.3 de la Ley 59/2003, de Firma Electrónica. Asimismo, la Orden detalla los requisitos exigibles a las facturas electrónicas recibidas desde el extranjero que utilizan una firma electrónica.

Cuando los empresarios o profesionales o cualquier otra persona o entidad obligada a la expedición de facturas o documentos sustitutivos establecida o residente en España desee utilizar cualquier otro sistema de intercambio electrónico de datos, deberán solicitarlo al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de dicha Agencia, en los términos del art. 18 del RD 1496/2003, de 28 de noviembre, indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad de origen e integridad de contenido de las facturas.

En relación con la conservación de las facturas electrónicas, la Orden establece obligaciones del expedidor (art. 5) y a cargo de los destinatarios (art. 6). Por su parte, el art. 9 se dedica a la expedición y conservación de facturas y documentos sustitutivos fuera del territorio español.

²⁹ Esta norma deroga la anterior Orden del Ministerio de Hacienda 3134/2002, de 5 de diciembre, que, a su vez, derogó a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 22 de marzo de 1996.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 19.1 del ya citado RD 1496/2003, se establece la obligación de conservar los originales o las copias de los documentos que se enumeran en dicho precepto. Y, generalmente, las facturas y documentos sustitutivos deben conservarse en el soporte en que originalmente fueron expedidos y recibidos, pues de esta forma se asegura la posibilidad de que pueda verificarse en todo momento que se trata de originales.

Ahora bien, como excepción, en el art. 8 de la Orden se prevé la posibilidad de que en el caso de que el documento se reciba en soporte electrónico y venga firmado mediante un sistema de firma electrónica reconocida o cualquier sistema de firma homologado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el destinatario que disponga de la correspondiente opción en su dispositivo de verificación de firma pueda imprimir el documento de forma legible junto a sendas marcas gráficas de autenticación.³⁰

Como señala el Preámbulo de la Orden EHA/962/2007, “la factura o documento sustitutivo así conservado es una opción válida, pensada para posibilitar la conciliación de los intereses de aquellos empresarios y profesionales que desean expedir facturas electrónicas firmadas y los de aquellos destinatarios que, por su reducida dimensión o desarrollo tecnológico, desean que la conservación de tales documentos se realice en papel”.

Por otro lado, en el art. 7 de dicha Orden se reconoce la validez de la digitalización certificada de las facturas, documentos sustitutivos y de cualesquiera otros documentos que los obligados tributarios conserven en papel que tengan el carácter de originales. Asimismo, se permite la sustitución de los documentos originales en papel por los correspondientes ficheros que contengan las imágenes gráficas de las mismas.

Consecuentemente, según indica el Preámbulo de la Orden, puede “autorizarse la destrucción de ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales, con los consiguientes ahorros en la gestión, manejo documental y de archivo, favoreciendo de esta manera la reducción de costes fiscales indirectos”.

A estos efectos, el art. 7.2 de la Orden define como digitalización certificada la obtención de una imagen digital fiel e íntegra del documento original en papel que se pretenda sustituir, cumpliendo con las especificaciones técnicas que se publiquen por Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Este proceso de digitalización se prevé que pueda ser realizado por los propios obligados tributarios o por un tercero prestador de servicios de digitalización mediante el empleo en ambos casos de un *software* de digitalización certificado, cuya homologación deberá ser solicitada por las entidades desarrolladoras del *software* a la Agencia Tributaria.

Asimismo, se especifican los requisitos para obtener la autorización de dicho *software* de digitalización certificado por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.³¹

30 Producidas según la especificación PDF 417, tal como se dispone en la Resolución 2/2003, de 14 de febrero de 2003, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática.

31 En este punto, hay que mencionar la Resolución de 24 de octubre de 2007 sobre el procedimiento para la homologación del *software* de digitalización certificada.

Finalmente, debe realizarse una breve mención a lo dispuesto por la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información.

En su art. 2.1, establece que el Gobierno, en el ámbito de la Administración General del Estado, impulsará el empleo de la factura electrónica entre empresarios, profesionales y demás agentes del mercado, en particular, entre las pequeñas y medianas empresas y en las denominadas microempresas, con el fin de fomentar el desarrollo del comercio electrónico. Las comunidades autónomas, de acuerdo con las competencias que tengan reconocidas por sus Estatutos, colaborarán, según este precepto legal, en coordinación con la Administración del Estado en el impulso del empleo de la factura electrónica.

Por lo que se refiere al ámbito de la contratación pública, el art. 1.1 de la mencionada Ley 56/2007, de 28 de diciembre, determina que “la facturación electrónica en el marco de la contratación con el sector público estatal será obligatoria en los términos que se establezcan en la Ley reguladora de la contratación en el sector público y en su normativa de desarrollo”.

Efectivamente, la disposición final novena de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, contiene la habilitación normativa en materia de uso de factura electrónica, estableciendo expresamente la obligación de expedir facturas electrónicas en la contratación con el sector público estatal, en determinados casos.³²



³² Véase, en relación con esta materia, la Orden PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares.

La cuestionable constitucionalidad del plazo preclusivo para impugnar actos tributarios presuntos

Javier Gómez Taboada

Abogado tributarista y miembro del Consejo Asesor Institucional de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)

Resumen

Tradicionalmente en nuestro ordenamiento se ha conceptualizado el silencio negativo como una mera ficción legal que -en aras de la siempre deseable seguridad jurídica- habilita al administrado a perseverar en la defensa de sus pretensiones sin obligarle a que aguarde “sine die” hasta que la Administración (que ya ha incumplido su obligación de resolver en plazo) dicte una resolución expresa. Y precisamente por ello, desde una perspectiva constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, se ha interpretado que el plazo para impugnar las desestimaciones tácitas no puede ser preclusivo; sin embargo lo cierto es que la normativa administrativa y procesal contempla de modo claro la existencia de varios plazos cerrados para recurrir los actos presuntos. Parece obvio que esta situación es una anomalía constitucional que requiere que, mediante el planteamiento de una cuestión previa de inconstitucionalidad, se declare expresamente que esa preclusividad vulnera los postulados constitucionales clarificando así el régimen legal de las vías impugnatorias contra el silencio negativo en el ámbito tributario.

Abstract

Traditionally, our legal system has defined the lack of official response as a fiction created by Law that -in order to achieve the desired legal certainty- allows the administered, as a person subject to the Administration jurisdiction, to move forward in defense of their claims without being forced to wait indefinitely (“sine die”) until the Administration (which has already fulfilled its obligation to solve the procedure on time) enact a pronouncement. So, that is precisely why -from the perspective of the Constitutional Right to get an Effective Judicial Protection-, it has been interpreted that the deadline for appeal the pronouncements implicitly rejected by lack of official response cannot prevent future possibilities to have recourse to law. However, the truth is that the administrative and judicial rules clearly provide several cases in which the deadline is closed for appeal the implicit administrative acts. In this sense, it seems obvious that this situation is a constitutional anomaly that requires -in an explicit form by the mechanism of the “preliminary question of unconstitutionality”- to be declared by the Constitutional Court that no possibility to have recourse to law transgresses the Constitution. Thus, it could clarify the legal regime about the executive actions against lack of official response in the tax area.

Palabras clave

Silencio administrativo; plazo; inconstitucionalidad.

Keywords

Lack of official response, deadline, unconstitutional.

Sumario

I. Introducción

II. Los supuestos controvertidos

a) En el ámbito administrativo

1. Recurso de reposición

2. Reclamación económico-administrativa

i) En única o primera instancia

ii) En el recurso de alzada ordinario

b) En el ámbito contencioso-administrativo

III. La actualidad del debate

IV. La cuestionable constitucionalidad

a) La incidencia del transcurso del tiempo sobre la posición jurídica del contribuyente

b) La regulación tributaria y la supletoriedad de la legislación administrativa general

c) La interpretación del Tribunal Constitucional (y Tribunal Supremo)

V. Conclusiones

I. Introducción

En nuestro complejo y vasto sistema administrativo-tributario (entendido éste en sentido amplio y, por tanto, abarcando su faceta administrativa, económico-administrativa e incluso contenciosa) se dan con cierta frecuencia controversias prácticas que ponen a prueba la deseable interpretación teleológica -o, si se prefiere, progresiva- del ordenamiento aplicable al caso en cuestión.

Casos paradigmáticos de este apasionante reto al que se ven sometidos tanto los profesionales del asesoramiento fiscal como las propias administraciones y la jurisdicción contenciosa serían, entre otros muchos, los debates acerca de la extensión de la suspensión “ex lege” de las sanciones tributarias por su mera impugnación o el alcance de la responsabilidad patrimonial del Estado cuando mediante su actividad legislativa vulnera disposiciones constitucionales o comunitarias. En estos supuestos, y en tantos otros, lo que está en cuestión es una interpretación razonable -y razonada- del cuerpo normativo aplicable al supuesto concreto, siendo así que sería dable entender que la regulación permite interpretaciones restrictivas o extensivas de su alcance, desprendiéndose de ello una aplicación favorable para la administración tributaria o, en su caso, para los contribuyentes. La relevancia de estos supuestos es que en la mayoría -si no en todos- está en juego el respeto a un derecho fundamental que no es otro que la tutela judicial efectiva.

Pero el debate relativo al asunto que aquí nos ocupa se ubica en otra esfera de discusión: diversos preceptos administrativo-tributarios con rango de Ley contemplan taxativamente -y, por tanto, impidiendo cualquier grado de discrecionalidad en su interpretación- que el plazo con el que cuenta el contribuyente para impugnar un acto administrativo presunto desfavorable a sus intereses es un plazo cerrado o preclusivo, siendo así que estas previsiones legales pugnarían frontalmente con las interpretaciones que reiteradamente ha hecho el Tribunal Constitucional (TC) al respecto en una doctrina hoy ya plenamente consolidada a través de las sentencias dictadas con motivo de los numerosos recursos de amparo¹ presentados sobre este extremo. Pero lo cierto es que al no haberse producido aún un pronunciamiento expreso del TC declarando la inconstitucionalidad de la normativa que preceptúa la preclusividad de esos plazos, ésta resulta plenamente aplicable tanto para la administración como para los administrados, así como para todos aquellos órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo que, al no apreciar indicio alguno de una eventual inconstitucionalidad, no estiman oportuno el planteamiento de una cuestión previa que sería la que permitiera al TC pronunciarse sobre este particular aspecto procedimental. Y ése es precisamente el objeto de este análisis: la denuncia de esta injusta -desde la perspectiva de la siempre deseable justicia material- situación fáctica que mientras se mantenga el actual statu quo cercena, cuando no impide totalmente, el constitucional derecho a la tutela judicial efectiva así como el principio de legalidad que obliga a que todo nuestro ordenamiento jurídico mantenga un escrupuloso respeto a las disposiciones constitucionales.

1 Cabe recordar que la mera admisión a trámite de los recursos de amparo se ha restringido sensiblemente desde la modificación que la Ley Orgánica 6/2007 hizo de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional pues ahora ya se exige que se acredite la “especial trascendencia constitucional” de la presunta violación del derecho constitucional cuya protección se demanda. Esta circunstancia ha agravado la situación de los justiciables en supuestos como el que aquí nos ocupa pues ven sensiblemente restringidas sus posibilidades efectivas de defensa.

II. Los supuestos controvertidos

La casuística contemplada por la normativa que incide en el punto aquí expuesto es amplia si bien, al objeto de centrarla en sus justos términos, me limitaré a apuntar los supuestos que con una mayor frecuencia se ponen de manifiesto en la cotidianeidad de la actividad profesional. Omitiré aquí, por tanto, la exposición de los casos a los que el mero transcurso del tiempo la norma atribuye la generación de una desestimación tácita², centrándome en el análisis de aquellos en los que, una vez ubicados en el “tempus” propio de un acto administrativo presunto (cuya única finalidad³ sería la de habilitar al contribuyente la apertura de una vía impugnatoria que, en aras de la seguridad jurídica, preserve sus legítimas pretensiones), la regulación de las consiguientes vías impugnatorias contempla, sin ningún género de dudas, la preclusividad del plazo para recurrir esa desestimación tácita.

2 A este respecto debe acudirse necesariamente a lo previsto en el artículo 104 de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) que estipula los plazos para dictarse resolución en los procedimientos tributarios siendo así que contempla un plazo genéricamente supletorio de 6 meses siempre que la normativa específicamente aplicable no señale otro inferior.

3 Es oportuno señalar que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), “la desestimación por silencio administrativo tiene los solos -i.e.: los únicos y exclusivos- efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente”. Esta delimitación del único efecto generado por el acto desestimatorio presunto parece ratificarse en las previsiones de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) contenidas en sus artículos 225.4 (“transcurrido el plazo de un mes desde la interposición -del recurso de reposición-, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente”) y 240.1 (“transcurrido este plazo -se refiere al año transcurrido desde el inicio de cualquiera de las instancias económico-administrativas-, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado”), si bien no es menos cierto que la LGT omite toda referencia a los “solos” efectos que significativamente sí hace la LRJPAC. Esto supondría que el contribuyente que decida acogerse a la posibilidad que le ofrece la institución del silencio impugnando la desestimación tácita no estaría actuando contra sus propios actos si, simultáneamente, interpretara que aquel acto presunto negativo no le generaría ninguna obligación de hacer distinta de la voluntaria presentación del oportuno recurso. Sin embargo, no es menos cierto que, a estos efectos, la redacción del artículo 104.3 LGT sería manifiestamente mejorable pues al afirmar que “en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora” cabría entender que esos “efectos” podrían entrañar algo más amplio que el mero sentido positivo o negativo del silencio, máxime considerando que el segundo párrafo del apartado 1 de la D.A. Quinta LRJPAC reconoce sobre este extremo la especialidad de la materia tributaria frente a las previsiones administrativas de índole general y que la restante normativa identifica el término “efectos” más con las opciones que se le presentan al administrado ante la desestimación que con el sentido positivo o negativo que quepa atribuir a la inactividad administrativa. En consecuencia, y a los oportunos efectos prácticos, si, por ejemplo, se ha presentado una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento siendo así que la Agencia Tributaria (AEAT) no la resuelve en los seis meses posteriores, “se podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente” (artículo 52.6 R.D. 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación), lo que habilita al contribuyente para decidir sobre su impugnación o no pero no implica que éste deba entender que su solicitud se ha desestimado a todos los posibles “efectos” no teniendo, por tanto, que verse compelido a abonar la deuda cuyo aplazamiento/fraccionamiento ha solicitado pues el plazo de ingreso de ésta se encuentra cautelarmente suspendido hasta que la AEAT se pronuncie de modo expreso sobre la petición planteada. Es por ello que -al margen de que el propio sentido negativo del acto presunto generaría dificultades para su concesión- no parece que tenga lógica alguna la solicitud de suspensión de la ejecución de los actos desestimatorios presuntos pues, en la medida en que éstos serían una mera ficción legal cuyo único objeto es permitir su impugnación por el administrado, no son ejecutivos por lo que no habría efecto alguno susceptible de ser suspendido. Y todo ello sin perjuicio de que, en virtud de las previsiones del artículo 57 LRJPAC, la ejecutividad de sus efectos no se produciría hasta que el acto se dicte efectivamente (i.e.: recaiga resolución expresa) o, en su caso, hasta su notificación, publicación o aprobación superior.

a) En el ámbito administrativo

1. Recurso de reposición

El artículo 223 de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) señala en su apartado 1, en lo que aquí interesa, que “el plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir (...) del día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo”.

2. Reclamación económico-administrativa

i) En única o primera instancia

Es el apartado 1 del artículo 235 LGT el que regula este extremo apuntando que “la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar (...) desde el día siguiente al de aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo”.

ii) En el recurso de alzada ordinario

En este caso el asunto adquiere tintes más vidriosos pues mientras el artículo 241.1. LGT (“Recurso de alzada ordinario”) afirma que “contra las resoluciones dictadas en primera instancia⁴ por los tribunales económico-administrativos regionales y locales podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones”, lo cierto es que el artículo 240.1. LGT (“Plazo de resolución”) señala que “transcurrido este plazo -se refiere al año transcurrido desde el inicio de cualquiera de sus instancias-, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado”.

Ergo parece evidente que hay una palmaria incongruencia entre las previsiones del plazo contempladas en el artículo 241.1 que vincula indudablemente la determinación del “dies a quo” a la notificación de la resolución expresa, y lo dispuesto en el previo 240.1 que preceptúa expresamente la existencia de un plazo preclusivo -un mes a contar desde el año, computado de fecha a fecha, de duración de la primera instancia en lo que al recurso de alzada se refiere- también para el supuesto de desestimación presunta.

Es evidente que la previsión del artículo 240.1. LGT no parece que resulte vinculante para la administración en el caso de que sea ésta la que desee promover el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio o, en su caso, para la unificación de doctrina. Esa aparente discriminación entre los administrados y la administración (que, en consecuencia, habrá de estar siempre al plazo que se abre desde la notificación de la resolución expresa contraria a sus pretensiones) se desprendería del hecho de que el artículo 240.1. LGT restringe al “interesado” la facultad de interpretar el carácter desestimatorio de la resolución tácita y el artículo 232 LGT (dentro de la Subsección 3ª “Interesados”) no incluye bajo tal concepto a la propia administración si no sólo a los administrados, sean éstos obligados tributarios, sujetos infractores

4 Esta previsión sería asimismo predicable de los recurso de alzada “per saltum” conforme a las previsiones del artículo 229.1.b) y 4 LGT.

o cualquier otra persona cuyo interés legítimo resulte afectado por el acto o la actuación tributaria. Además, obvio es, esa regulación que priva a la propia administración de la posibilidad de impugnar el acto desestimatorio presunto es congruente con el hecho -palmario- de que el sentido de ese silencio negativo siempre debería ser favorable a los intereses de ésta pues es evidente que el procedimiento económico-administrativo siempre se habrá iniciado a instancias del contribuyente contra las pretensiones de la administración (sean éstas expresas o, a su vez, presuntas).

b) En el ámbito contencioso-administrativo

El plazo para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa se regula específicamente en el artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa que, en su apartado 1, dispone: “el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses desde el día siguiente (...) al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expresa. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto”.

Sería en este punto donde, además, cabría engarzar la previsión del ya analizado artículo 240.1. LGT pues dentro de la expresión “recurso procedente” habría de incluirse necesariamente el consiguiente contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR (única instancia) o TEAC (alzada) que hubiera puesto fin a la vía administrativa.

Parece, pues, claro y generalmente aceptado que la normativa directamente aplicable contempla expresamente la vigencia de unos plazos cerrados para impugnar las desestimaciones presuntas siendo así que, además, esa preclusividad puede encadenarse de una instancia a otra y de una vía a la siguiente pues nada impediría que, por ejemplo, una desestimación presunta de una solicitud de devolución de ingresos indebidos⁵ fuera impugnada en reposición y que, a su vez, la desestimación tácita de este recurso se recurriera ante un TEA para que, una vez agotado su plazo máximo de resolución (en una o en dos instancias), se impugnara esta nueva desestimación presunta ya en la vía contencioso-administrativa.

III. La actualidad del debate

El asunto aquí objeto de análisis no es meramente empírico o virtual si no que, además de real, es plenamente actual.

5 En virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 19 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, en los procedimientos de devolución de ingresos indebidos “iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado la resolución expresa”. Obsérvese, en relación con lo indicado en la nota al pie nº 3, que en este caso la norma específicamente aplicable no delimita a qué “efectos” cabe entender la desestimación de la solicitud planteada por el contribuyente (se presume que es únicamente para permitir su impugnación evitando así que el interesado aguarde “sine die” una resolución expresa, pero lo cierto es que el precepto no lo aclara) y es que, tal y como antes se apuntó, los efectos pudieran ser algo distinto del mero sentido -positivo o negativo- del silencio.

Como prueba de ello baste referirme a la reciente resolución del TEAC del pasado 26 de mayo de 2010 (nº referencia: 00/3309/2009) que, en su Fundamento de Derecho Segundo, literalmente señala que “en el caso que nos ocupa, las solicitudes de reembolso del coste de aval y de los intereses correspondientes fueron formuladas, tal y como indica la entidad interesada, ante la Dirección General de Carreteras del Ministerio de Fomento durante el mes de diciembre de 2006, por lo que podían entenderse desestimadas por el transcurso de seis meses⁶, y a partir de entonces, comenzó a contar el plazo de un mes para la interposición de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, por lo que habiéndolas interpuesto la entidad interesada el 25 de marzo de 2009, no cabe sino declararlas inadmisibles por extemporáneas”.

Al no haberse
producido aún un
pronunciamiento expreso
del TC declarando la
inconstitucionalidad
de la normativa que
preceptúa la preclusividad
de esos plazos, ésta
resulta plenamente
aplicable tanto para la
administración como para
los administrados

Esta resolución ha sido objeto de fundadas críticas por parte de la doctrina científica⁷ que ha denunciado la “aplicación literal y estricta de los términos del artículo 235 de la LGT/2003” lo que, además, “parece dejar de lado, (...), la existencia de una relevante doctrina del Tribunal Constitucional”. Y es que ahí es, precisamente, donde se ubica el nudo gordiano del debate aquí suscitado: la obvia y ya dilatada vigencia -desde el 1 de julio de 2004, al menos en lo que a la LGT se refiere- de unas disposiciones legales que rezuman suficientes indicios de inconstitucionalidad⁸ como para que tras más de un lustro en vigor se constate la notoria necesidad de que se cuestione su sometimiento a los postulados constitucionales que parecen vulnerar. La gravedad de la situación se torna -si cabe- más dramática aún al constatar que las extemporaneidades apreciadas por los reiterados pronunciamientos administrativos, económico-administrativos y judiciales dejan al contribuyente (no lo olvidemos, administrado y, como tal, ciudadano) en una situación de indefensión ante una administración que precisamente, haciendo dejación de sus funciones, se ha rendido a la inactividad.

6 En virtud del artículo 78.3 del R.D. 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, “transcurrido el plazo para efectuar la notificación sin que ésta se haya producido, el interesado podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer contra la resolución presunta el correspondiente recurso o reclamación”. En este caso (vid notas nº 3 y 5) la norma sí aclara los concretos efectos del silencio que se restringen a la posibilidad de impugnar la desestimación presunta.

7 Revista Impuestos nº 23/24, diciembre-2010 (paginas 101 a 103).

8 Todo ello sea dicho sin perjuicio de que los preceptivos Dictámenes emitidos por el Consejo de Estado respecto a estas normas no apreciaron indicio alguno de esa aparentemente obvia inconstitucionalidad. Así se desprende, por ejemplo, del Dictamen de 22 de mayo de 2003 relativo a la LGT que no plantea objeción alguna a las previsiones de los artículos aquí analizados.

IV. La cuestionable constitucionalidad

a) La incidencia del transcurso del tiempo sobre la posición jurídica del contribuyente

Desde mi particular perspectiva son las acertadas e incisivas observaciones de JOAN-FRANCESC PONT CLEMENTE acerca del silencio administrativo las que mejor definen los perfiles de la ficción jurídica de atribuirle efectividad a la mera inacción administrativa: “el silencio suele asociarse a la nada, al vacío o a la incomunicación, *pero en el mundo jurídico existe la necesidad de descubrir el significado del silencio, como cuando se regulan los efectos del silencio administrativo para otorgarle el valor de respuesta negativa (...). El silencio es una opción, no una imposición, y ha de presumirse que la Hacienda Pública se mueve bajo parámetros de eficacia, diligencia y oportunidad, El silencio no es un accidente, sino que se halla en el corazón mismo de los métodos destinados a la gestión de la complejidad desde la proporción entre fines que alcanzar y medios que los sirven*”⁹.

En este sentido también parece que cobran todo el sentido las premisas sobre las que debería girar la mera existencia de la institución del silencio, siendo así que “deberá configurarse como positivo cuando concurren tres requisitos: primero, que no existan terceros interesados, sino que se trate de una relación bilateral entre Administración e interesado; segundo, que el acto no exija una valoración de distintos intereses concurrentes, sino que se trate de una simple constatación reglada; tercero, que se trate de un procedimiento iniciado a instancia de parte”¹⁰. Y es en este punto en el que cabe señalar la diferencia sustancial entre la desestimación y la estimación presunta pues, tal y como afirma la propia Exposición de Motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la LRJPAC, mientras que “el silencio administrativo positivo producirá un verdadero acto administrativo eficaz, que la Administración pública sólo podrá revisar de acuerdo con los procedimientos de revisión establecidos en la Ley. (...) se concibe el silencio administrativo negativo como ficción legal para permitir al ciudadano interesado acceder al recurso contencioso-administrativo, aunque, en todo caso, la Administración pública tiene la obligación de resolver expresamente, de forma que si da la razón al ciudadano, se evitará el pleito”. Es precisamente esta concepción legal del silencio la que lleva al TC a afirmar -sentencia 14/2006, de 16 de enero- que “el retorno a la concepción del silencio administrativo negativo como una ficción legal que permite a los administrados acceder a la jurisdicción y la reafirmación de la obligación de la Administración de resolver de manera expresa las peticiones ante ella formuladas y los recursos interpuestos contra sus actos, han permitido también que, en la materia aquí cuestionada, la reforma no se haya limitado a la supresión de la referida certificación del acto presunto, a la consideración del silencio positivo y a la de mera ficción legal del negativo, sino que se haya extendido, dentro del epígrafe “obligación de resolver” que lleva el nuevo artículo 42, a la obligación que incumbe “en todo caso” a las Administraciones públicas de informar “a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo”.

9 “Los efectos del tiempo sobre los elementos cuantificadores de la deuda tributaria; las bases negativas y las deducciones de la cuota procedentes de ejercicios prescritos”, ponencia expuesta por Joan-Francesc Pont Clemente el 5 de noviembre de 2009 en el XXVIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) celebrado en Valencia.

10 “El silencio administrativo y su problemática procesal”. María José Alonso Mas y Edilberto Narbón Laínez. Ed. Tirant lo Blanch; Valencia 2009.

La doctrina científica abunda en esta concepción del silencio negativo como *“ficciones legales, pues acto en rigor no existe en estos casos, creadas exclusivamente en beneficio del derecho de defensa de los interesados, a los efectos de que éstos, si lo desean, puedan considerar desestimada su petición, reclamación o recurso y deducir ya, si lo estiman oportuno, el siguiente recurso que sea procedente”*¹¹.

Y es que *“no podemos olvidar que cuando se regula el silencio, en realidad se está tratando de establecer medidas preventivas contra patologías del procedimiento ajenas al correcto funcionamiento de la Administración”* (Exposición de Motivos Ley 4/1999).

b) La regulación tributaria y la supletoriedad de la legislación administrativa general

Es la propia Exposición de Motivos de la LGT la que afirma que ésta *“supone una importante aproximación a las normas generales del procedimiento administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios”*, proclama que se concreta, específicamente en lo que aquí interesa, en que *“en cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992 (...), salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria”*. Estas afirmaciones -que parecen más voluntaristas que efectivas- tienen su adecuado traslado al artículo 7.2 LGT donde se consagra el *“carácter supletorio (de) las disposiciones generales del derecho administrativo”*.

No obstante lo anterior, y en el específico ámbito aquí objeto de análisis, lo más relevante es lo regulado por la, siempre controvertida y vidriosa, Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC que sería la visagra sobre la que pivota la siempre discutida (y discutible) relación entre el derecho administrativo general y la materia tributaria. Y es que esa Disposición Adicional (tal y como quedó redactada por la Ley 4/1999) introduce una salvedad, una especificidad tributaria expresa, en lo que se refiere precisamente al régimen del silencio que está vigente desde el ya algo lejano 14 de marzo de 1999 (fecha de entrada en vigor de la hoy aún vigente redacción) y que no es otra que *“en todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria”*. Esta especialidad de la norma tributaria frente a la administrativa general también se plasma en las previsiones del artículo 104.3 LGT que señala que *“en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora”*¹². *A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda. En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de (...) impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio”*.

11 *“De la litigiosidad y justicia tributaria”*. J. M. Lago Montero. Revista Técnica Tributaria nº 69.

12 Esta prevision legal llevó a algún sector de la doctrina (vgr.: Alfonso Sanz Clavijo en *“La deslegalización de las consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento del deber de resolver y notificar en los procedimientos de aplicación de los tributos: la última manifestación del particularismo de lo fiscal”*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 14/2009) a entender que habilitaba el vaciamiento por la vía reglamentaria del principio general administrativo que postula el silencio como positivo. No obstante lo anterior, el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de marzo de 2009 consagró la legalidad de esa especificidad tributaria mediante normas de rango reglamentario.

Parece claro, pues, que en el ámbito tributario será su normativa específica la que regule los efectos del silencio sin que, a estos concretos efectos, sean invocables las previsiones que al respecto se contengan en la normativa administrativa general¹³.

c) La interpretación del Tribunal Constitucional (y Tribunal Supremo)

Es precisamente en este escenario de especialidad de la materia tributaria frente a la subsidiariedad de la normativa administrativa general donde, siempre desde el análisis de la eventual vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (es decir, siempre en el seno de recursos de amparo y no de pronunciamientos declarativos de lo ajustado a la Constitución de un determinado precepto), hay que ubicar la ya consolidada interpretación que el TC ha dado a la preclusividad del plazo para impugnar las resoluciones desestimatorias presuntas.

Fue la impugnación de la desestimación presunta de un potestativo recurso de reposición previo a la vía económico-administrativa, y su posterior desestimación expresa por el TEAR-Galicia que -mediante su resolución de 13 de mayo de 1996- apreció la extemporaneidad de esa reclamación, posteriormente ratificada por el TSJ-Galicia en su sentencia de 28 de enero de 2000, la que dio lugar al recurso de amparo ante el TC cuya sentencia (188/2003, de 27 de octubre) generó una corriente jurisprudencial que, trayendo origen de la STC 6/1986, de 21 de enero, fue confirmada por, entre otras, las SSTC 220/2003, de 15 de diciembre; 14/2006, de 16 de enero; 39/2006, de 13 de febrero; 188/2006, de 19 de junio; 27/2007, de 12 de febrero; 64/2007 de 27 de marzo; 3/2008, de 21 de enero; y 175/2008, de 22 de diciembre.

Sintetizadamente, la mencionada STC 188/2003 reprocha la interpretación mantenida tanto en la vía económico-administrativa como en la contenciosa respecto a la preclusividad del plazo para impugnar las desestimaciones presuntas con base en las siguientes argumentaciones:

13 Discrepo, por tanto, con aquellas interpretaciones que entienden como directamente aplicables al ámbito tributario las previsiones contenidas sobre este particular en la LRJPAC -y, más en concreto, las derivadas de su artículo 43 en la redacción dada por la Ley 25/2009 que establece un régimen general de silencio positivo para aquellos procedimientos iniciados a instancia del administrado- y que, llevadas a su extremo, sostienen que en tales supuestos conllevarían incluso la imposibilidad de que la administración tributaria comprobara ulteriormente el tributo y ejercicio respecto del que ya hubiera operado un silencio positivo (vgr.: "El silencio administrativo en materia tributaria como opción estratégica", Miguel Caamaño, O Economista nº 69/Colegio de Economistas de La Coruña). Y, lamentablemente, disiento de esa loable y bienintencionada interpretación favorable a los intereses de los contribuyentes porque la administración siempre conservaría intacto su derecho a comprobar con posterioridad lo ajustado a Derecho de ese tributo y ejercicio en cuestión. Por ejemplo, y tomando como referencia el precepto esgrimido en el artículo doctrinal antes citado, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA permite expresamente esa posterior actividad comprobadora pues así lo prevé en su artículo 115. Tres ("Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas que procedan"). Y no parece que pugne con esa posibilidad de ulterior comprobación el hecho de que judicialmente (vgr.: sentencia del TSJ-País Vasco de 26 de enero de 2009) se haya reconocido la viabilidad del artículo 29.2 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-administrativa como una alternativa válida para instar a la administración a salir de su inactividad y ejecutar la devolución de IVA por el mero transcurso del plazo legalmente previsto para ello, pues una cosa es que se habiliten mecanismos legales para que judicialmente se logre que la administración lleve a término sus obligaciones y otra distinta es que ésta quede privada de su facultad de comprobar a posteriori la juridicidad de lo solicitado por el contribuyente y a lo que, cautelar y provisionalmente, aquella accedió por su mera inactividad (vid "¿Cómo podemos recuperar el IVA cuando la Administración no responde a nuestra solicitud de devolución?", Miguel Caamaño, O Economista nº 71/Colegio de Economistas de La Coruña).

- “(...) ello significaría equiparar, cuando no primar, la inactividad de la Administración frente a los supuestos en que el texto íntegro del acto se notifica y se notifica personalmente al interesado, supuesto en que cabe a éste la absoluta certeza de que no puede esperar ya una resolución de contenido distinto. En todo caso, este mismo efecto se produce desde el momento en que, como ocurre en el presente supuesto, existe una notificación de un acto de ejecución contra el que el interesado ha interpuesto los recursos pertinentes en el plazo establecido por la Ley. Este acto expreso de ejecución implica al mismo tiempo una reiteración del acto resolutorio del que trae causa, que no puede entenderse consentido y, en consecuencia, reabre los plazos legales de impugnación de dicho acto resolutorio”.
- “(...) la doctrina constitucional sobre el silencio administrativo negativo ha sido construida desde la perspectiva de garantizar el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción. En este sentido, hemos declarado en reiteradas ocasiones (...), que la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, *deber éste que entronca con la cláusula del Estado de Derecho (artículo 1.1 CE), así como con los valores que proclaman los artículos 24.1, 103.1 y 106.1 CE*”.
- “El silencio administrativo de carácter negativo es, entonces, “una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, *previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración*”, de manera que, en estos casos, *no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales “que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver”*”.
- “Si el silencio negativo es una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la inactividad administrativa, es evidente que ante una resolución presunta de esta naturaleza el ciudadano no puede estar obligado a recurrir, siempre y en todo caso, so pretexto de convertir

La gravedad de la situación se torna -si cabe- más dramática aún al constatar que las extemporaneidades apreciadas por los reiterados pronunciamientos administrativos, económico-administrativos y judiciales dejan al contribuyente (no lo olvidemos, administrado y, como tal, ciudadano) en una situación de indefensión ante una administración que precisamente, haciendo dejación de sus funciones, se ha rendido a la inactividad

No podemos olvidar
que cuando se
regula el silencio,
en realidad se está
tratando de establecer
medidas preventivas
contra patologías del
procedimiento ajenas al
correcto funcionamiento
de la Administración

su inactividad en consentimiento con el acto presunto, exigiéndosele un deber de diligencia que no le es exigido a la Administración. Deducir de ese comportamiento pasivo -que no olvidemos, viene derivado de la propia actitud de la Administración- un consentimiento con el contenido de un acto administrativo que fue impugnado en tiempo y forma, supone una interpretación absolutamente irrazonable desde el punto de vista del derecho de acceso a la jurisdicción, como contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24.1 CE, pues no debemos descuidar que la Ley no obliga al ciudadano a recurrir un acto presunto y sí a la Administración a resolver,

de forma expresa, el recurso presentado”.

- “(...) la omisión de un pronunciamiento sobre el fondo, imputable a la Sentencia objeto de esta queja, desvirtúa la finalidad de la institución del silencio administrativo, por cuanto transforma en una posición procesal de ventaja lo que es, en su origen, el incumplimiento de un deber de la Administración, como el de dar respuesta expresa a las solicitudes de los ciudadanos (...), permitiendo de tal modo que, pese a la persistente negativa o resistencia a tal deber por parte del ente público, éste quede inmune al control jurisdiccional plenario que viene exigido por el artículo 106.1 de la Constitución. Se produce, así, la denunciada lesión del derecho del demandante a la *tutela judicial efectiva sin indefensión proclamado por el artículo 24.1 de la Norma suprema, en su más primaria o genuina manifestación, cual es la del acceso a la jurisdicción, señaladamente para articular la defensa del ciudadano frente a los poderes públicos, lo que conduce derechamente a la estimación del amparo*”.

Ciertamente la interpretación mantenida por el TC sobre el asunto aquí objeto de análisis es inapelable por su contundencia. Y, precisamente por ello, es del todo llamativo el silencio sobre este particular de los respectivos Dictámenes (vgr.: el de 22 de mayo de 2003 relativo a la LGT) emitidos por el Consejo de Estado respecto a unos proyectos normativos que incorporaban unas previsiones que, a la fecha en la que se sometían a su consideración, ya era de público conocimiento que contrariaban la posición reiteradamente sostenida por el máximo intérprete de la Constitución.

Llegados a este punto, quizá no quede más remedio que coincidir con el desolador diagnóstico que sobre este particular hace J.M. LAGO MONTERO cuando afirma que “esta perversa interpretación -se refiere a la que defiende la preclusividad del plazo de impugnación del silencio-, *seguida por algunos órganos administrativos y judiciales, ha sido arrumbada por inconstitucional por el TC y el TS en cuantas ocasiones se ha sometido a su conocimiento. Pero persiste entre nosotros porque el legislador, guiado por esas manos negras que introducen párrafos abyectos en los proyectos ministeriales, se ha tragado una vez más unas cláusulas inconstitucionales, poniendo plazos -y puertas al campo- al recurso posible contra actos presuntos, que como decimos no tiene plazo, no puede tenerlo, el plazo está abierto siempre, hasta*

*la resolución expresa que se produzca en su día y que el órgano tiene el deber de emitir en todo caso*¹⁴.

No obstante lo anterior, y en lo que se refiere específicamente a la interpretación dada por el Tribunal Supremo (TS), quizá sería más acertado señalar que ésta ha sido oscilante (cuando no vacilante) pues pese a que en su sentencia de 16 de octubre de 1987 ya se hacía eco de la antes referenciada STC 6/1986, de 21 de enero, señalando que “el TC en su S 21 Ene. 1986 sienta la doctrina de que en estos casos de silencio negativo puede entenderse como máximo que el particular conoce el texto íntegro del acto -la denegación por silencio- pero no los demás extremos que deben constar en toda notificación, por lo que siendo entonces defectuosa, conforme a lo dispuesto en el artículo 99. 3 y 4 LPA, sólo surtirá efecto a partir de la fecha en que se haga manifestación expresa en tal sentido por el interesado o se interponga el recurso pertinente, (...)”, llegando a la conclusión de que la inadmisión del recurso por el transcurso del plazo de interposición cuando no rebase aquellos lapsos de tiempo, vendría a vulnerar el principio de tutela judicial efectiva al haberse excluido el contenido normal del recurso que es obtener la resolución final que decide la cuestión” -interpretación que el TS ratificaría, entre otras, en sus sentencias de 7 de mayo de 1993 y 10 de noviembre de 1999-, lo cierto es que en alguna otra ocasión (vgr.: la sentencia de 2 de octubre de 1997) habría mostrado alguna fisura en esa tesis llegando a afirmar que “(...) ante la falta de resolución expresa de la Administración, en el caso de silencio negativo, el interesado puede optar por tener por denegada su pretensión y ejercitar los recursos pertinentes en los plazos legalmente establecidos, contados desde que se *presume producida la denegación* -consideración que avala expresamente la preclusividad del plazo-, o bien esperar a que la Administración se pronuncie, ya lo haga cumpliendo sus obligaciones y resolviendo expresamente, aunque lo sea con retraso, o simplemente vuelva a confirmar tácitamente aquella primera denegación presunta, intentando ejecutar, incluso de manera simplemente fáctica, al (sic) acuerdo ficticiamente adoptado, abriéndose de nuevo -esa nueva apertura refrenda que ya hubo un plazo previo que parecería haberse cerrado-, en ambos casos, todos los plazos para su impugnación”. Y es precisamente esta voluble interpretación sostenida por el TS la que le lleva a él mismo a confesar en su sentencia de 28 de septiembre de 1999 que “ciertamente, hemos de poner de relieve que el Tribunal Supremo no ha mantenido un criterio sostenido y uniforme respecto a esta cuestión del plazo computable, en el supuesto de silencio administrativo (...)”.

La mencionada STC 188/2003 reprocha la interpretación mantenida tanto en la vía económico-administrativa como en la contenciosa respecto a la preclusividad del plazo para impugnar las desestimaciones

V. Conclusiones

- La siempre controvertida relación entre el régimen administrativo general y la especificidad de la materia tributaria introduce indeseadas dosis de inseguridad jurídica que se muestran con una especial gravedad en lo referente a la regulación de los actos presuntos.

14 J.M. Lago Montero (op. cit).

- La normativa hoy vigente contempla diversos supuestos en los que el plazo para impugnar los actos tributarios presuntos es cerrado, siendo así que éste se computa a partir de la generación del silencio negativo.
- El TC (al igual que el TS, si bien éste con una trayectoria más dubitativa) ha interpretado reiteradamente que la preclusividad del plazo para impugnar actos presuntos vulnera el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, pero esa interpretación siempre la ha hecho con motivo de recursos de amparo y no de cuestiones de inconstitucionalidad.
- Esa circunstancia genera un extraño y anómalo *statu quo* en el que, constando ya públicamente la expresa y reiterada oposición del TC al carácter preclusivo de ese plazo, lo cierto es que las previsiones legales vigentes obligan a la administración a su aplicación, siendo sólo los órganos jurisdiccionales los que serían competentes para plantear la constitucionalidad de esas normas mediante el planteamiento de la oportuna cuestión ante el TC.
- Esta situación perjudica gravemente a los contribuyentes que ven así como, una y otra vez, se desestiman sus recursos al considerarlos extemporáneos, vulnerándose su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. La situación se ha agravado especialmente desde que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en la redacción dada por la Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo) exige, como requisito para la mera admisión a trámite del recurso de amparo, que se acredite la “especial trascendencia constitucional” de la presunta violación del derecho constitucional sometida a su consideración.
- Todo ello genera un riesgo cierto y grave de sufrir situaciones de indefensión, consagrando que la inactividad de la administración (que habría vulnerado su legal obligación de resolver expresamente) le genere a ésta una situación ventajosa frente a la posición de los administrados a los que se les exige un grado de diligencia desorbitante en la defensa de sus legítimas pretensiones.



Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Constitucional, Sala Segunda,

Auto 197/2010, de 21 de diciembre de 2010

Cuestión de inconstitucionalidad. Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

La Sala acuerda elevar al Pleno del Tribunal cuestión interna de inconstitucionalidad respecto del art. 35, apartado 7.2, de la Ley 53/2002, de medidas fiscales, administrativas y de orden social en cuya aplicación se ha suscitado por determinada entidad la vulneración del derecho a la tutela judicial. Interpuesto el recurso de amparo, la Sala entiende que debe ahora elevar al Pleno la cuestión. En concreto, la Audiencia Provincial de Madrid había requerido a la apelante para que aportase el resguardo acreditativo de haber autoliquidado en tiempo oportuno la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional devengada a consecuencia de la interposición de un recurso de apelación, debatiéndose si tal requerimiento debe referirse a la subsanación del hecho de haber autoliquidado la tasa –lo que permitía haber hecho el pago en un momento posterior-o a la subsanación de su mera acreditación –lo que exigía haber hecho el pago aunque no haberlo acreditado en su momento-.

Pues bien, partiendo de aquel planeamiento y dados los términos de la Ley, se suscita la cuestión de inconstitucionalidad.

Fundamentos jurídicos

1. se debate ... si se vulneró o no el derecho a la tutela judicial efectiva como consecuencia de la decisión judicial de tener por indebidamente admitido el recurso de apelación ... con fundamento en que no se acreditó haber satisfecho en tiempo oportuno la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, requisito considerado subsanable por el órgano judicial sólo en cuanto a la justificación de haber pagado la tasa oportunamente pero no en cuanto a la realización del pago mismo.
2. ... A este razonamiento se añade otro, que sitúa la lesión en la misma exigencia legal... de condicionar el curso del proceso ...al pago del tributo, consecuencia que la entidad demandante de amparo considera que impone un sacrificio del derecho a la tutela judicial efectiva que resulta desproporcionado con los fines recaudatorios a los que sirve el establecimiento del tributo.

Esta segunda perspectiva de la cuestión, esto es, la que sitúa la lesión en la misma ley como consecuencia de la configuración del pago del tributo como un presupuesto necesario para la admisibilidad del acto procesal gravado con el mismo, es la que se contempla en las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 647-2004, 1389-2005 y 1584-2005, todas ellas admitidas a trámite por este Tribunal por considerar que la duda de constitucionalidad planteada por los órganos judiciales correspondientes no resulta manifiestamente infundada. En consonancia con ello la Sala estima que procedería la estimación de la demanda de amparo por colisión del art. 35, apartado 7.2, de la Ley 53/2002, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, con el art. 24.1 CE., en cuanto el pago del tributo configurado en ella se torna en un obstáculo insalvable y desproporcionado para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva. De ahí que resulte procedente elevar al Pleno del Tribunal cuestión de inconstitucionalidad sobre el indicado precepto legal.



Tribunal Constitucional, Sala Segunda,

Sentencia de 21 de diciembre de 2010, rec. 5453/2007

Ponente: Guillermo Jiménez Sánchez

Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva

El sujeto declarado responsable tributario, aunque tenga importantes vinculaciones con el obligado principal, tiende derecho a impugnar y cuestionar íntegramente las liquidaciones tributarias por las que se le derivó la responsabilidad.

En el caso, las actas fueron firmadas en conformidad por el obligado principal, constituyendo la única documentación del expediente. Ahora bien el Abogado del Estado se había hecho eco de alguna doctrina alegando que el acta se presume cierta y que, en el caso, existía identidad entre las dos sociedades (la deudora y la declarada responsable), coincidiendo no sólo su objeto social, socios, administradores y trabajadores dependientes, sino que incluso el recurrente en amparo era consejero delegado de las dos sociedades (la transmitente y la sucesora).

II. Fundamentos jurídicos

2. ... hay que precisar que el hecho de que la mercantil MJ, S.L., recurrente en amparo, sea sucesora empresarial de la mercantil CM S.L., no afecta en nada, como parece pretender el Abogado del Estado en sus alegaciones, a la concurrencia o no de la lesión alegada. Y no lo hace porque la eventual coincidencia de sus objetos sociales, socios, administradores y trabajadores, ni puede ser determinante, desde un punto de vista legal, del alcance de la responsabilidad tributaria derivada a la actora, ni puede ser condicionante, desde un punto de vista constitucional, del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.
3. Hechas las precisiones que anteceden estamos ya en disposición de dar respuesta a la alegada vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva ... Pues bien, sobre esta cuestión ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos para reconocer a los responsables “el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses”, de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse “el importe de la obligación del responsable”, considerando este Tribunal la negativa del órgano judicial a controlar las liquidaciones de las que traía causa la responsabilidad derivada “una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), causante de una auténtica indefensión” (STC 85/2006, de 27 de marzo, FJ 7). Y ello porque “al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige. ... una conducta pasiva del deudor principal ... dejaría inerte al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le

deriva de la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada” (STC 39/2010, de 19 de julio, FJ 4).

En suma, la negativa del órgano judicial de entrar a conocer sobre las cuestiones que la parte actora planteaba en relación con la deuda que se derivaba ha vulnerado su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción y, por lo tanto, a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), ...



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda,

Sentencia de 23 de diciembre de 2010, rec. 59/2007

Ponente: Óscar González González

Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina. Intereses tributarios de demora.

La sentencia, acogiendo lo establecido en la de mismo Tribunal de 10 de mayo de 2010, entiende y mantiene que los intereses de demora deben limitarse únicamente al lapso de tiempo que hubiera transcurrido desde la fecha de la importación hasta la fecha en que el sujeto pasivo hubiera podido deducir las cuotas de IVA soportado -deducción que sería total-, es decir, el plazo máximo de un mes, rechazando la tesis propuesta que sustentaba su exigencia desde la fecha de realización de la importación hasta la fecha de incoación del acta de la Inspección.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO ...hemos de partir de una idea que nadie discute: el carácter reparador de los intereses moratorios. Con ellos se trata de resarcir el daño sufrido por la Hacienda como consecuencia de la falta de ingreso de la cuota tributaria, debiendo liquidarse por el periodo comprendido entre el momento en el que hubo de producirse el ingreso en las arcas públicas y aquel en el que, por el mecanismo propio del impuesto sobre el valor añadido, correspondía deducir aquella cuota. La indemnización en que consisten los intereses ha de comprender el periodo de tiempo en el que la cuantía reclamada tenía que estar y no estuvo en poder de la Administración. Esta visión está presente en la sentencia recurrida, en la que, sin embargo, se añade que la liquidación no puede extenderse a un momento posterior, en el que, por vía de deducción, se produce un desplazamiento de tal cantidad al patrimonio de quien ingresó o debió ingresar la misma, argumento que, sin embargo, condiciona a que efectivamente la deducción se haya producido (párrafo tercero del fundamento cuarto).

Este último planteamiento, que introduce en el ámbito de la liquidación de intereses el derecho a deducir las cuotas soportadas y, por su cauce, el momento en que tal derecho nace, ha sido desechado expresamente por esta Sala en la sentencia de 19 de octubre de 2009 (casación 5686/03)...

Así pues, en la medida en que, tratándose como ahora se trata, del impuesto sobre el valor añadido a la importación, la compañía actora procedió a repercutirse el tributo, teniendo derecho a deducirlo en su integridad, sólo habrá causado daño a la Hacienda por el tiempo en que esa suma debió estar en las arcas públicas; en otras palabras, por el tiempo que medió entre el devengo del impuesto y el nacimiento del derecho a deducirlo. La Ley 37/1992, en su redacción originaria, dispuso, con carácter general, que ese derecho nacía en el momento en que se devengasen las cuotas deducibles (artículo 98.1), salvo, precisamente, para los casos de sujetos pasivos invertidos, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes, en lo que tal derecho sólo veía la luz una vez pagadas las cuotas deducibles (artículo 98.2). No obstante, a partir del 1 de enero de 1995, y en virtud de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre), tal exigencia quedó únicamente reducida a las importaciones de bienes, debido a la nueva redacción que en su artículo 15 dio al artículo 98.2 de la Ley 37/1992, que fue derogado definitivamente por la Ley 51/2007, de 26 de

diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre), a partir de cuya entrada en vigor rige para todos los supuestos la regla de que el derecho a la deducción nace con el devengo.

Esta sucesión normativa ha permitido a la jurisprudencia considerar que, hasta el 1 de enero de 1995, en las importaciones y entregas intracomunitarias de bienes, así como en los supuestos de sujetos pasivos invertidos, deberían devengarse intereses moratorios por el tiempo transcurrido entre el día en que debió ingresarse la cuota y aquel en el que efectivamente se pagó, pues es ese momento es en el que nacía el derecho a la deducción. A partir de aquella fecha y hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2007 tal determinación sólo operaba para las importaciones de bienes, como la litigiosa, y desde ese último momento para ninguna. Pueden consultarse sobre el particular las sentencias de 25 de marzo de 2009 (casación 4608/06, FJ 5 o) y 12 de noviembre de 2009 (casación 1398/04 , FJ 4o).

Conforme a esta doctrina, al tratarse en el caso del impuesto sobre el valor añadido por la importación de productos petrolíferos durante el 1996, habría que dar la razón al abogado del Estado y considerar procedente la liquidación de los intereses, habida cuenta de que el derecho a la deducción sólo nacía con el pago de la cuota.

Ahora bien, como ya hemos indicado, nuestra legislación interna es, o debe serlo, transposición de las directivas comunitarias que armonizan el impuesto sobre el volumen de los negocios, en las que se establece, sin excepción alguna, que el derecho a deducir nace en el momento en el que es exigible el impuesto deducible, acontecimiento que tiene lugar con el devengo (artículo 17.1, en relación con el 10.1, de la Sexta Directiva), que en el caso de las importaciones de bienes coincide con la importación (artículo 10.3)...

Hemos de concluir, pues, que Repsol Petróleo, S.A., tenía derecho a deducirse el impuesto sobre el valor añadido que se auto- repercutió por la importación de productos petrolíferos durante 1996 desde la fecha de la importación, momento en el que se produjo el devengo y el tributo era exigible, por lo que, como señaló en un caso semejante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Ecotrade, no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda (apartado 71)".



Tribunal Supremo. Sala Tercera. Sección Segunda,

Sentencia de 23 de diciembre de 2010, rec. 82/2007.

Ponente: Óscar González González

Recurso de Casación para Unificación de doctrina. Derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado pendiente de compensar.

El Tribunal, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, reconoce que existe el derecho a la devolución de los excesos de cuota no deducidos o compensados en el periodo de cuatro años que fija la ley al efecto.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. El recurso debe estimarse, con base en la reciente sentencia de esta Sala de 24 de noviembre de 2010 , en la que se expresó lo siguiente:

«Finalmente, la solución que ahora se dicta tiene un claro precedente en la sentencia de 4 de julio de 2007 cuya doctrina se reitera, ratifica y mantiene, ampliándola al supuesto ahora controvertido.

En dicha sentencia y en su fundamento sexto afirmábamos: “A la vista del sistema normativo estatal expuesto, la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años (ahora cuatro) desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; en estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas.

Para resolver esta cuestión debe acudir a la Sexta Directiva que, según se ha dicho, consagra como principio esencial del IVA el de la neutralidad, el cual se materializa en la deducción del IVA soportado...

Con la finalidad de garantizar esa neutralidad, el art. 18.4 de la Directiva señalada establece, como hemos dicho, que cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un periodo impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución.

La norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años, actualmente de cuatro, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en periodos anteriores y no solicitar la “devolución” en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación.

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquél

período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aún después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto...

Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible “optar” por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años.

Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un periodo de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio...

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción...

No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución”.»



Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil

Sentencia de 29 de septiembre de 2010, rec. 683/2007

Ponente: José Ramón Ferrándiz Gabriel

Procedimiento concursal. Régimen de privilegios aplicable a los créditos tributarios.

El conflicto lo suscita la Administración con fundamento en el artículo 77.2 de la LGT, que declara: “en caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal “. Por tanto, la citada Ley solo sería aplicable a los créditos tributarios si en el procedimiento concursal se adoptara la solución del convenio, ya que, si se procediera a la liquidación, debería efectuarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 77.1 de la LGT según el cual. “La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 78 y 79 de esta ley “

El Tribunal rechaza el recurso.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. Los redactores de la Ley 22/2003, de 9 de julio , concursal, buscaron poner fin a la situación creada por la legislación anterior, calificada en la exposición de motivos de aquella como arcaica y dispersa en detrimento del principio de igualdad de trato de los acreedores...

Durante el proceso de elaboración de la Ley concursal estaba en vigor la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria... Era necesario, por lo tanto, adecuar dicha Ley 230/1963 al nuevo régimen establecido por la Ley concursal...

TERCERO. Al ser promulgada la Ley concursal - que se publicó el nueve de julio de dos mil tres y está en vigor desde el uno de septiembre del año siguiente - se estaba tramitando una nueva Ley general tributaria, que se publicó sólo unos meses después ...

El texto de esta Ley 58/2003 , que durante su tramitación coincidía en lo esencial con el régimen sancionado en la Ley concursal para los privilegios de los créditos tributarios, recibió una modificación en el Senado, al ser aprobada una enmienda consistente en la sustitución del término “concurso “... por las palabras “convenio concursal “...

... dicha modificación vino motivada por no parecer justificado que la Hacienda Pública perdiera los privilegios tradicionalmente atribuidos a sus créditos tributarios, con independencia de la suerte que corriera el procedimiento concursal. Y por entenderse que dicha desaparición de privilegios sólo era procedente en el caso de que se tratara de apoyar la viabilidad futura de la empresa concursada...

CUARTO. Ante la situación descrita se han seguido dos interpretaciones de los mencionados preceptos por los Tribunales de las instancias.

Conforme a una, el artículo 77, apartado segundo, de la Ley 58/2.003 derogó tácitamente el régimen de privilegios de los créditos tributarios contenido en la Ley 22/2.003 , en el caso de que el concurso del deudor diera lugar a la liquidación...

Conforme a la otra interpretación, la derogación tácita no se ha producido, dado que la incompatibilidad no existe, sino que se supera mediante una interpretación adecuada, la cual no ha de coincidir necesariamente con la que fue la voluntad del legislador y ha de ser respetuosa con el sistema concursal puesto en vigor por la Ley 22/2.003 - unos meses antes de promulgarse la general tributaria, sin que se hubiera producido un cambio significativo de las circunstancias contempladas en la más antigua -...

QUINTO... Pues bien, la aplicación del referido canon de interpretación muestra, por un lado, una norma - la del apartado segundo del artículo 77 de la Ley 58/2.003 - que, si se prescinde del texto de la justificación de la enmienda, puede ser entendida como la innecesaria repetición de lo que establece la Ley 22/2.003 , en relación con la posición del crédito privilegiado en la adopción y la eficacia del convenio en el concurso. Dicho con otras palabras, para entender existente una contradicción entre los dos textos a que nos referimos se hace imprescindible completar el apartado segundo del artículo 77 de la Ley 58/2.003 con un argumento “ a contrario “ , cuya razón de ser sólo resulta de la explicación dada en la presentación de la enmienda.

En el otro lado está la Ley 22/2.003 que se promulgó con el fin de contener - como objetivamente contiene - una regulación exhaustiva del concurso, incluidas las excepciones del principio general de igualdad de trato de los acreedores, mediante el reconocimiento a alguno de la facultad de cobrar con preferencia a los demás - apartado segundo del artículo 89 -. Conforme a dicha Ley , la “ ratio “ de los privilegios nada tiene que ver con el propósito de conservar la empresa del concursado. La calificación de dichos privilegios se efectúa en la fase previa del procedimiento, una sola vez, sin variación posterior en función de la solución que se adopte - convenio o liquidación - y sin previsión de condicionamiento alguno al hacerla, poco compatible con los principios esenciales del sistema...

Todo ello excluye, en buena técnica, la posibilidad de interpretar la norma nueva en el sentido que se afirma en el recurso - como ya habían señalado las sentencias de 21 de enero, 22 de junio y 20 de septiembre de 2.009 -.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sentencia de 10 de junio de 2010, rec. 683/2008

Ponente: José Ignacio Zarzalejos Burguillo

IRPF. Retenciones sobre Rendimientos del capital inmobiliario.

La Administración no puede condicionar la devolución de la cuota diferencial a la prueba del efectivo ingreso de las retenciones, pues esa prueba no es exigible al contribuyente.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- ...Para resolver la cuestión debatida hay que partir del Real Decreto Legislativo 3/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del IRPF, aplicable al ejercicio que nos ocupa. El art. 101 de dicho texto, tras establecer en su apartado 2 que las entidades y personas jurídicas que abonen rentas sujetas al impuesto están obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor, proclama en el apartado 5 que “el perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada”, añadiendo que “cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”.

Pues bien, el tenor literal de las normas transcritas es claro, no ofrece dudas interpretativas y pone de manifiesto que el perceptor de rentas sobre las que debe practicarse retención a cuenta del IRPF tiene derecho a deducir de la cuota del impuesto la cantidad que debió ser retenida, aunque la retención no se hubiese practicado y, por tanto, como consecuencia lógica, aunque la retención no hubiera sido ingresada en el Tesoro por el retenedor...

El art. 105.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 -invocado por el TEAR- no se opone a la anterior conclusión, pues alude a las “cantidades efectivamente retenidas” y no a la falta de ingreso de las retenciones, conceptos que son distintos, estando facultada la Administración para exigir al retenedor, en su caso, el ingreso de la cantidad pertinente.

Por tanto, la Administración no puede condicionar la devolución de la cuota diferencial a la prueba del efectivo ingreso de las retenciones, pues esa prueba no es exigible al contribuyente ya que la obligación de efectuar retención y de ingresar su importe en el Tesoro se impone al retenedor y es independiente de las obligaciones y derechos tributarios de la persona que percibe las rentas sujetas al impuesto.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sentencia de 2 de junio de 2010, rec. 500/2008

Ponente: María Antonia de la Peña Elías

Recurso Cameral Permanente

El Tribunal cambia de criterio y, debido a la naturaleza profesional de la actividad realizada a través dos sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal, considera que se trata de un supuesto excepcionado del pago del recurso cameral, pues, dado el carácter excepcional de la adscripción obligatoria a estas corporaciones de Derecho público, cabe hacer una interpretación no restrictiva de las actividades excluidas del pago del recuso

Fundamentos de derecho

SEGUNDO La Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid solicita a la Sala que se deje sin efecto la resolución recurrida y se declare la exigibilidad del recurso cameral y alega que la sociedad reclamante es elector y sujeta al recurso cameral dada su forma societaria y su actividad mercantil, ejerce su actividad en el sector de los servicios, se encuentra sujeta al IAE en actividades empresariales y no profesionales y no puede incluirse en el ámbito de las profesiones liberales porque solo pueden ejercerse por personas físicas...

CUARTO... La Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid entiende que la sociedad actora lleva a cabo una actividad empresarial que excede del mero ejercicio de la profesión liberal de la abogacía que hace que sea elector y obligado al pago del recurso cameral.

SEXTO... “la sociedad tiene por objeto exclusivo la actividad propia del ejercicio de la abogacía incluyendo la realización de todo tipo de servicios en el campo de la asesoría tributaria y legal, servicios de consulta asesoramiento e informe sobre materias de contenido tributario, jurídico o relacionado con el mundo empresarial, gestiones y actuaciones ante cualesquiera organismos o administraciones públicas empresas públicas y privadas y particulares, así como todo tipo de órganos jurisdiccionales y cortes de arbitraje.”

Esta Sala en reiteradas sentencias ha entendido que en estos casos, la descripción del objeto social excedía del mero ejercicio de una actividad profesional a través de los socios que la integraban, incluyéndose labores comerciales y de mediación que iban más allá del límite negativo o exclusión del artículo 6.2 y 3 de la Ley 3/1993...

SEPTIMO Ahora bien, la sentencia del Tribunal Constitucional citada número 225/2006 de 17 de julio, recurso de amparo 149/2002, en un caso prácticamente idéntico al aquí enjuiciado, estimó la pretensión del particular...

OCTAVO Pues bien y bajo esta premisa, el Alto Tribunal consideró en la sentencia de 17 de julio de 2006 que “aunque es cierto que los fines de ambas sociedades (el recurrente era socio de de dos entidades transparentes) están descritos en sus estatutos de forma amplia, también lo es que su naturaleza es, de

forma preponderante, profesional. Una naturaleza que no varía como sostiene correctamente el Abogado del Estado porque estas entidades estén matriculadas en la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas bajo la rúbrica “Actividades industriales, comerciales de servicios y mineras” y no en la sección segunda bajo la rúbrica “Actividades profesionales”...

En consecuencia, teniendo en cuenta la naturaleza profesional de la actividad realizada por el recurrente, aunque sea a través de dos sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal, debemos apreciar que la sentencia de 5 de diciembre de 2001 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid lleva a cabo una interpretación restrictiva del artículo 6.2.2 de la Ley 3/1993...

El carácter excepcional de la adscripción obligatoria a estas corporaciones de Derecho Público conlleva una interpretación de las excepciones legalmente previstas (artículo 6.2, segundo párrafo de la Ley 3/1993), sino amplia, sí al menos no restrictiva de las actividades excluidas del pago del recurso cameral”.



Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Sevilla

Sentencia de 14 de enero de 2010, rec. 134/2008

Ponente: Enrique Gabaldón Codesido

Haciendas Locales. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Un Ayuntamiento no puede asumir la potestad reglamentaria atribuida al Gobierno de la Nación por lo que tampoco puede establecer las condiciones del recargo de IBI sobre viviendas desocupadas que, por ley, se han remitido a desarrollo reglamentario.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- El art 15 de la Ordenanza reguladora del IBI dispone que “Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, se exigirá un recargo del 50% de la cuota líquida del impuesto (...)”. Pasando a continuación a definir el supuesto de hecho del recargo; “A efecto de lo dispuesto en este artículo, se entenderá que un inmueble de uso residencial está desocupado con carácter permanente cuando no se encuentre en ninguna de las siguientes situaciones: (...)”.

Entiende la demandante, que el art. 72.4 TRLHL, condiciona la exigibilidad del recargo por los Ayuntamientos a que el Gobierno de la Nación desarrolle reglamentariamente los supuestos de hechos para su exigencia, básicamente qué es una vivienda desocupada con carácter permanente. No pudiendo realizar el Ayuntamiento el desarrollo del precepto legal como ha hecho en el artículo impugnado...

Según el informe que cita la demanda del Consejo Consultivo de Andalucía, existen iniciativas parlamentarias para que el Gobierno apruebe el correspondiente reglamento y trabajos preparatorios del Ministerio de Economía y Hacienda.

La competencia estatal para el desarrollo reglamentario del precepto es más patente si se considera lo sensible de la materia que queda por regular: los requisitos para que una vivienda se considere desocupada. Si el supuesto de hecho se dejara a la regulación municipal, las diferencias entre municipios que establecieran el recargo necesariamente serían grandes, contradiciendo el principio general de igualdad (art. 31 CE).

El Ayuntamiento no puede asumir la potestad reglamentaria atribuida al Gobierno de la Nación. En otro caso, como ocurre aquí, el acto es nulo por vulnerar la Ley (art. 62.2 LRJ-PAC), en éste caso la de Haciendas Locales.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico Administrativo Central.

Resolución nº 00/2456/2007 de 26/10/2010

Unidad Resolutoria: Vocalía 1ª

IRNR. Dividendos satisfechos por una filial residente en España a su matriz no residente cuando la participación en el capital es inferior al 5%. Doble imposición.

El tratamiento derivado de la normativa española que se aplica a los dividendos percibidos por entidades residentes y satisfechos por una sociedad residente en España, cuando la participación es inferior al 5 %, no es discriminatorio respecto del aplicable a las misma rentas cuando se satisfacen a una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea.

El TEAC, tras el análisis de la Sentencia del TJUE de 3 de junio de 2010 (C-487/08), llega a esta conclusión, si bien, en la Resolución nº 00/1996/2010 de la misma fecha, se va a declarar que es contrario al derecho comunitario el trato diferente a sociedades matrices no residentes en España y residentes en la Unión Europea que alcanzan participaciones del 5% en filiales, pero no alcanzan los porcentajes superiores del artículo 14.1, de la LIRNR, con respecto al trato de las sociedades residentes en España que alcanzan ese 5%.

El presente conflicto se origina por la petición de devolución del exceso retenido sobre los dividendos, según el convenio para evitar la doble imposición entre Bélgica y España (15%), que formaliza una sociedad belga fundándose en que, por aplicación del régimen vigente en Bélgica, la sociedad no puede eliminar o reducir la doble imposición generada a consecuencia de la retención que se le aplica, lo que, comparado con el régimen que se aplica a una sociedad residente en España (deducción del 50% para atenuar la doble imposición en virtud del artículo 30.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades además de poder deducir siempre las retenciones practicadas, según lo dispuesto por el artículo 46 de la citada Ley) estimó que era discriminatorio.

En concreto, de la aplicación del artículo 25 de la LIRNR y del artículo 10 del CDI entre España y Bélgica, resulta una discriminación para las sociedades no residentes que obtienen dividendos de una entidad residente en España y a la que no le es de aplicación la Directiva Matriz-filial 90/435/CEE, al ser su

participación inferior al 5%. Tal situación de discriminación se produce, como consecuencia de que el dividendo, que ha sido objeto de retención al tipo del 18%, y finalmente al 15% por aplicación del CDI, ha sido también sometido a imposición como beneficio en la sociedad que distribuye el dividendo generándose así una doble imposición económica, y que, por la propia naturaleza de la entidad, no puede eliminar, pues la sociedad residente en Bélgica no tiene ninguna posibilidad de recuperar el impuesto pagado en España como consecuencia de tener pérdidas de forma permanente.

La resolución se ocupa principalmente de examinar si existe comparabilidad entre las dos clases de entidades –residentes y no residentes- y si, siendo las situaciones objetivamente comparables, existe un real tratamiento discriminatorio e injustificado.

Fundamentos de derecho

QUINTO: ...La comparación de ambas tributaciones y, lo que es más relevante, el análisis de las circunstancias de una y otra que podrían hacer que el eventual trato diferente que reciban las matrices residentes en otros países de la Unión Europea estuviera justificado y se mantuviera dentro de los márgenes del artículo 58 del Tratado CE, ha sido recientemente realizado por la Sentencia del TJUE, de 3 de junio de 2010, en el marco del procedimiento de infracción C-487/10 (Comisión vs Reino de España)...

SEXTO:... En el caso que analiza el TJUE, las sociedades accionistas tienen un porcentaje de participación en la filial española igual o superior al 5%. Si fueran españolas el mecanismo de eliminación de la doble imposición económica interna del artículo 30, apartado 2, de la LIS, suprimiría de forma total la tributación de la sociedad residente en España que percibe los dividendos, siempre que haya tenido durante un período ininterrumpido no inferior a un año ese porcentaje de participación, directo o indirecto.

Por el contrario, si los dividendos se distribuyen por una sociedad residente en España a una sociedad residente en otro Estado miembro únicamente estarían exentos si la sociedad beneficiaria poseía en el capital de la sociedad distribidora de los dividendos una participación directa de, al menos, el 20 % (5% para el caso de entidades residentes y 20, 15 ó 10%, según los ejercicios, para el caso de entidades no residentes).

Esta sencilla comparación lleva al TJUE a reprobar la legislación española, no por la deficiente corrección de la doble imposición económica pero sí por la diferencia de trato entre las sociedades beneficiarias con la que la aborda...

SEPTIMO: Tras esta inicial conclusión continúa el TJUE analizando si podríamos estar ante alguna de las diferencias de trato permitidas..., el TJUE descarta que en el caso que nos ocupa estemos ante situaciones que no sean objetivamente comparables, ya que, dice en el apartado 51 “a partir del momento en que un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, somete al impuesto sobre la renta no sólo a los accionistas residentes sino también a los accionistas no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes...”...

La situación es, en efecto, semejante, comparable. El estado de la fuente, España en este caso, al someter a gravamen los dividendos obtenidos por accionistas residentes y no residentes, genera para ambos una

situación de, en palabras del TJUE, “riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica”, rechazando también el TJUE que la solución a esta análoga situación pueda ser divergente.

Por ello, en concreto, rechaza que el Estado que genera el riesgo de doble imposición económica, el de residencia de la filial que somete a gravamen los dividendos desde allí repartidos, solo corrija la que recae sobre sus propios accionistas, sus residentes, trasladando esa responsabilidad a los otros Estados de la Unión en los que residan los demás accionistas, incluso aunque los Convenios de evitación de la doble imposición pudiesen contemplar la posibilidad de que se establezcan mecanismos de corrección de la doble imposición económica por el reparto de dividendos en el país de residencia del accionista, esta sola previsión no libera al Estado de la fuente de dispensar el mismo trato a todos los perceptores de dividendos, salvo que efectivamente se produzca en el país de la residencia la compensación de los impuestos pagados en el de la fuente, en el del reparto de dividendos...

Este trato equivalente a sociedades accionistas residentes y no residentes, necesario para respetar la libertad de circulación de capitales según expone el TJUE, se cumple, a juicio de este TEAC, cuando los accionistas tienen un porcentaje de participación inferior al 5% (ya que la retención soportada por los accionistas no residentes es muy próxima, a la tributación definitiva que asume una sociedad española con esa participación que recibe dividendos, que será del 50% del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo general de gravamen es del 35%, porque el mecanismo de eliminación de la doble imposición económica interna, el regulado en el artículo 30.1 de la LIS ya reproducido, tan solo absorbe el otro 50 %, si bien no puede entenderse cumplido cuando el porcentaje de participación de los accionistas es superior al 5 %, como vimos, ya que ahí el accionista residente no asume ninguna tributación.

En segundo lugar, el juicio que se haga sobre el cumplimiento por el Estado español de su obligación de ofrecer un tratamiento igualitario a todos los accionistas, residentes y no residentes, que cobren dividendos repartidos por sociedades Españolas en España, es independiente, en principio, de lo que haga el país de residencia de las sociedades accionistas, dependiendo solo de la tributación producida en España, salvo que la eventual superior tributación en España de los accionistas no residentes tenga efectiva compensación en el Estado de la residencia...

Por lo expuesto, y para concluir, en el supuesto ahora enjuiciado, cuando la participación de los accionistas residentes y no residentes no alcanza el 5%, ocurre que la tributación en España ha sido equivalente, ya que la retención soportada por los accionistas no residentes es muy próxima a tributación definitiva que asume una sociedad española, incluso para ésta es un poco superior a la de aquellos, pues, la tributación final del no residente derivada de la obtención de dividendos, es primero del 18% ó del 19% pero rebajado al 15% en función del límite del Convenio hispano-Belga de doble imposición (art. 10.2.a.), mientras que la sociedad accionista española que percibe dividendos acaba tributando, una vez aplicada la deducción del 50% de la cuota del impuesto correspondiente a la base imponible constituida por los dividendos obtenidos art.30.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, en general al 17,5%, 16,25%, o en el mejor de los casos del 15% (al haberse reducido el tipo impositivo al 30% a partir del 1 de enero de 2010).



Tribunal Económico Administrativo Central.

Resolución nº 00/1996/2010 de 26/10/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 1ª

Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Trato discriminatorio de sociedades matrices residentes en la Unión Europea con participaciones superiores al 5%.

Como decíamos más arriba, en esta resolución se declara contrario al derecho comunitario el trato diferente a sociedades matrices no residentes en España y residentes en la Unión Europea que alcanzan participaciones del 5% en filiales, pero no alcanzan los porcentajes superiores del artículo 14.1, de la LIRNR, con respecto al trato de las sociedades residentes en España que alcanzan ese 5%.

Por ello las sociedades matrices no residentes en España que alcancen el nivel de participación del 5% deberán soportar el mismo nivel de tributación, por los dividendos distribuidos de sociedades filiales residentes, que las sociedades matrices residentes en España con la misma participación (en éstas el efecto final de tributación es nulo por la vía de la deducción del 100% en la cuota).

Fundamentos de derecho

SEGUNDO:- La única cuestión planteada en las reclamaciones que aquí se resuelven es si la normativa interna española que regula la tributación en España de las sociedades no residentes que reciben dividendos pagados por sociedades españolas de las que ostentan una participación igual o superior al 5% puede generar un trato discriminatorio a contribuyentes que residen en otros países de la Unión Europea, prohibido por el artículo 56 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, de 25 de marzo de 1957 (en adelante el Tratado CE) por atentar contra la libre circulación comunitaria de capitales y pagos...

TERCERO: ... sólo cuando la matriz de la Unión Europea que obtiene dividendos repartidos por una sociedad española posea en el capital de la filial española una participación directa de, al menos, el 20 por 100, (el 15 por ciento a partir del 1 de enero de 2007 y el 10 por ciento a partir del 1 de enero de 2009), los dividendos repartidos en España estarán exentos, siempre que, como es obvio, cumplan el resto de requisitos.

Si quien recibe los dividendos es una matriz española, su tributación es la que resulte del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (en adelante LIS). Las sociedades accionistas españolas incluirán en su base imponible el dividendo íntegro devengado a su favor, que se someterá al tipo de gravamen que le resulte aplicable, siendo el tipo impositivo general el 35 %. No obstante, aplicarán el mecanismo de corrección de la doble imposición económica previsto en el artículo 30 de la LIS: ...

Por tanto, la accionista española que haya tenido una participación, directa o indirecta, igual o superior al 5 % en el capital de la sociedad residente que reparta dividendos, durante un período ininterrumpido no

inferior a un año, tendrá una deducción por doble imposición de dividendos del 100%, eliminando así de su cuota la totalidad del impacto de los dividendos recibidos. En coherencia con ello, estos dividendos, los que tendrán la deducción del 100%, están excluidos de la retención en origen en virtud del artículo 140, apartado 4, letra d), de la LIS.

La comparación de ambas tributaciones en España y, lo que es más relevante, el análisis de las circunstancias de una y otra que podrían hacer que el eventual trato diferente que reciban las matrices residentes en otros países de la Unión Europea estuviera justificado y se mantuviera dentro de los márgenes de los artículos 56 y 58 del Tratado CE, ha sido recientemente realizado por la Sentencia del TJUE, de 3 de junio de 2010, en el marco del procedimiento de infracción C-487/10 (Comisión vs Reino de España)...

QUINTO:- ... La situación es, en efecto, semejante, comparable. El estado de la fuente, España en este caso, al someter a gravamen los dividendos obtenidos por accionistas, residentes y no residentes, genera para ambos una situación de, en palabras del TJUE, “riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica”, rechazando también el TJUE que la solución a esta análoga situación pueda ser divergente...

A partir de lo expuesto, el TJUE concluye declarando el incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de España en relación con la exención de los dividendos distribuidos por sociedades residentes en España, al tratar de forma diferente a las matrices residentes en España que alcanzan una participación del 5% que a las que residen en la Unión Europea que alcanzan dicho porcentaje pero no los fijados en el artículo 14, apartado 1, de la LIRNR: ...

A partir de este juicio sobre la normativa interna española aludida, coincidente con el que venía haciendo el reclamante, deben estimarse sus pretensiones y reconocer el derecho a las devoluciones solicitadas, salvo que tales cantidades ya hubieran sido devueltas, en todo o en parte, al retenido o al retenedor, atendiendo a cualquier tipo de solicitud de devolución que hubiese podido ser formulada.



Tribunal Económico Administrativo Central.

Resolución nº 00/6612/2008 de 14/07/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 1ª

IRPF. Retenciones. Enriquecimiento injusto.

Cuando en el seno de un procedimiento inspector relativo a la práctica de retenciones, el obligado tributario haya alegado el enriquecimiento injusto que obtendría la Administración, incumbe a ésta probar la inexistencia del mismo.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La única cuestión que este expediente plantea se refiere a la procedencia de que la Administración practique liquidaciones de retenciones, cuando ya se ha presentado por el contribuyente, perceptor de las rentas sujetas a retención, la autoliquidación de su tributo, quedando extinguida en consecuencia la obligación principal...

CUARTO: La cuestión debatida fue planteada por la entidad recurrente en el procedimiento inspector y al formular alegaciones al acta. Así y como ha quedado reflejado en los Antecedentes de Hecho, el actuario se pronuncia en el Informe de disconformidad sobre la aplicabilidad al caso concreto de las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008. Y el acuerdo de liquidación da respuesta a las alegaciones formuladas por el interesado refiriéndose a la "Nota sobre la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 relativa a retenciones" de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (IF-3/08), en la que según señala el propio acuerdo se concluía que:

1. "Los argumentos de la Sentencia de 13 de noviembre de 1999 no constituyen la ratio decidendi por lo que no son aptos para sentar jurisprudencia.
2. La Sentencia de 27 de febrero de 2007, al ser una no sienta jurisprudencia.
3. La jurisprudencia no es propiamente fuente del Derecho (artículo 1.6. CC) y como tal no vincula a los órganos inferiores que pueden discrepar razonada y motivadamente, salvo que se trate de una Sentencia estimatoria de un recurso de Casación en interés de Ley, en cuyo caso crea doctrina legal siendo suficiente además una sola sentencia.
4. Los argumentos de la Sentencia de 27 de febrero de 2007 son incorrectos:

- Ni hay enriquecimiento injusto..."

QUINTO: ... de acuerdo con la doctrina de enriquecimiento injusto asentada por el Tribunal Supremo, habrá que estimar las pretensiones de los recurrentes en aquellos supuestos en los que las retenciones exigidas por la Administración a la Entidad por las rentas satisfechas a los trabajadores de la Entidad reclamante hubieran tributado ya en el perceptor de las rentas, que las declaró al liquidar su propio Impuesto, y éste sólo hubiera deducido las retenciones que efectivamente se le practicaron.

SEXTO: En el supuesto que está siendo ahora objeto de análisis, y respeto de este hecho fundamental para apreciar la existencia de enriquecimiento injusto - el efectivo ingreso del tributo correspondiente por el perceptor de la renta - este Tribunal no tiene datos suficientes que le permitan concluir que no puede exigirse a la entidad recurrente el pago de las retenciones que dejó de ingresar y que motivaron la liquidación recurrida porque su ingreso supondría un doble pago del mismo tributo y un enriquecimiento injusto, al haber autoliquidado correctamente su tributo los perceptores de esas rentas, habiendo declarado éstos las rentas integrales percibidas y habiéndose descontado sólo las retenciones que efectivamente les fueron satisfechas y ello no se debe a que la Entidad no lo haya venido alegando en el procedimiento inspector.....

En el caso que ahora se analiza, sin embargo, del expediente se desprende que esta alegación ya la manifestó el obligado tributario ante la Inspección en las alegaciones al acta de regularización presentadas, señalando que las retenciones no resultarían exigibles en aplicación de la reciente doctrina que sobre el enriquecimiento injusto venía aplicando el Tribunal Supremo.

No existe, por tanto una correcta motivación de la liquidación recurrida que responda adecuadamente a las alegaciones formuladas por la Entidad reclamante...

Procede por tanto concluir el presente expediente anulando el acuerdo de liquidación recurrido...



Tribunal Económico Administrativo Central.

Resolución nº 00/1271/2010 de 06/10/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 9ª

ISD. Reducción de la base imponible en la transmisión mortis causa de participaciones sociales

El TEAC, acogiendo a lo establecido por el Tribunal Supremo, cambia su criterio y declara que, cuando resulte de aplicación la reducción del 95% sobre participaciones de una sociedad a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, a efectos del cálculo de la reducción sólo se toman en consideración las deudas directamente vinculadas con dichas participaciones, como podría ser un préstamo contraído por el causante para la adquisición de las mismas, pero no la parte proporcional de las deudas generales de la herencia.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- La cuestión planteada es la imputación de las deudas existentes en la herencia para la determinación del valor al que debe aplicarse la reducción del 95%, y a tales efectos debe señalarse que el criterio tradicionalmente mantenido por este Tribunal partía, como el recurrente razona, de la expresión “base imponible”, lo cual remite al propio concepto de base imponible en el gravamen sucesorio que aparece recogido en el artículo 9.a) de la Ley 29/1987, en el que se dice que constituye la base imponible en la transmisión mortis causa el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, considerando como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, especificando y definiendo los artículos 12, 13 y 14 de la mencionada Ley tanto las cargas y deudas como los gastos que merecen tal calificación.

Siguiendo dicha argumentación, la conclusión que se desprendería de todo lo expuesto, es que la reducción del 95 por ciento que, por disposición legal, habría de practicarse en la base imponible para determinar la liquidable, habría de partir o recaer forzosamente sobre el valor por el que las participaciones afectadas han entrado en el patrimonio del causahabiente y este no puede ser otro que su valor real o comprobado, menos las cargas y deudas que directamente sobre aquéllas puedan existir, y menos también la parte proporcional de las deudas y gastos que afectan a toda la masa hereditaria cuya deducción ha servido para hallar el valor neto de la adquisición individual. Esta interpretación era la mantenida por la Dirección General de Tributos en resolución 2/1999, de 23 de Marzo y por este Tribunal (Resolución de 4 de Octubre de 2000).

Este criterio no obstante ha sido modificado por este Tribunal en recientes resoluciones, entre otras por la de 8 de Julio de 2009 (RG ...), en la que siguiendo el criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Marzo de 2009 dictada precisamente en relación a la citada resolución de este Tribunal Central de 4 de Octubre de 2000, se viene a indicar que a efectos de determinar el valor sobre el que debe aplicarse la citada reducción, no deben incluirse las deudas generales que recaigan sobre la herencia...

Esta Sala no confirma, por tanto, el criterio interpretativo de la resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, pues la Ley habla del valor de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en

entidades como un valor separado y calculado con independencia del resto de la base, de forma que la reducción se practica sobre él, no sobre la parte proporcional que suponga, sobre la base, el neto de la empresa, negocio o participación...

Conclusión de todo lo anterior es que tratándose de participaciones sociales, el valor sobre el que debe practicarse la reducción es el consignado (o comprobado) de dichas participaciones, deduciéndose exclusivamente las deudas directamente relacionadas con las mismas, entendiéndose como tales, no las propias de la empresa, las cuales vienen recogidas en su Balance habiéndose ya computado a efectos del valor de la misma, sino las que puedan entenderse relacionadas con las propias participaciones, como podría ser un préstamo contraído por el causante para la adquisición de las mismas, pero en ningún caso debe computarse la parte proporcional de las deudas generales de la herencia, de acuerdo con la nueva interpretación de la norma que se deduce de la transcrita sentencia del Alto Tribunal.



Tribunal Económico Administrativo Central.

Resolución nº 00/1857/2009 de 06/10/2010

Unidad resolutoria: Vocalía 11ª

Obligados tributarios. Procedimiento de exigencia de responsabilidad a una pluralidad de sujetos.

Debido a que las garantías prestadas se corresponden con uno solo de los reclamantes, en el caso de derivación de la acción de cobro por concurrir un supuesto responsabilidad tributaria cuando la derivación es dirigida a una pluralidad de sujetos (con identidad de alcance y al amparo del mismo título habilitante), lograda la suspensión por uno de los derivados, no se extienden los efectos de esta suspensión a los demás declarados responsables.

El TEAC acoge ahora el criterio establecido por la Audiencia Nacional.

Fundamentos de derecho

TERCERO:... En este mismo sentido la Audiencia Nacional en sentencia de 17 de mayo de 2010 recaída en el recurso 513/2008, estableció en su fundamento de derecho quinto que “.....En cuarto lugar, y es ya prácticamente la cuestión a la que se ciñe la demanda, la garantía ofrecida -hipoteca sobre la nave industrial en ...-, corresponde a la tramitación de una solicitud de suspensión de otro recurrente, en el curso de un procedimiento revisor distinto.

Pretende la recurrente que la suspensión de ejecución de un acto de liquidación adoptada para un co-deudor solidario surte efectos para los otros co-deudores, solidarios y para los responsables de cualquiera de ellos.

Ninguno de los preceptos invocados permite adoptar dicha solución.

Conviene recordar que, como señala el Abogado del Estado, la garantía prestada por un codeudor solidario en un procedimiento distinto no puede extender su eficacia al presente.

Tal garantía ha sido concedida con carácter personal al deudor por la entidad de crédito o persona de que se trate y está sujeta a todas las eventualidades que sufra la relación jurídica en cuya defensa se constituye, que es la que exclusivamente liga al deudor que la prestó con la Hacienda Pública.

Podría darse el caso que, anulada la derivación de responsabilidad que afectara al primer deudor solidario quedaría la Hacienda Pública sin garantía alguna del cobro del crédito pues como es lógico la única garantía que figura en el procedimiento estaría constituida a favor de una deuda que ya no existiría.

Y, frente a lo sostenido por la recurrente, no implica obviamente la necesidad de cobrar varias veces el importe de la deuda, ni de “cuadruplicar” las garantías de que se trate. La única garantía que se exige es la que avala el cumplimiento por cada concreto deudor de aquellas obligaciones que exclusivamente le competen, garantía que respecto al deudor hoy recurrente no ha prestado hasta la fecha nadie.

Por lo demás cada deudor puede, en su caso, obtener el reembolso del coste de las garantías prestadas en los términos de los artículos 72 y ss. del Reglamento general de revisión aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 mayo.

Los deudores solidarios están igualmente obligados, si solicitan la suspensión, al régimen general de necesaria garantía, pues de lo contrario se estaría generando un perjuicio para la Hacienda Pública, además de un privilegio injustificado hacia los deudores que no han garantizado, en perjuicio de los que sí lo han hecho.

En definitiva, se esfumarían las garantías de la solidaridad.”.

La conclusión jurídica anterior, en la normativa hoy vigente, se encuentra expresamente resuelta en el artículo 124.2 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) que dispone: “2. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes”.

Si bien es cierto que el citado artículo no se encontraba en vigor al tiempo de producirse los hechos referidos en el presente caso, no es menos cierto que su contenido resuelve una situación de ausencia de disposición tributaria expresa al respecto, asumiendo un criterio que por vía interpretativa se venía ya aplicando de manera pacífica y que sustenta su fundamento en lo dispuesto respecto de la responsabilidad solidaria en el artículo 1.140 del Código Civil.



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



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

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) de 28 de octubre de 2010

Asunto: C-72/09

Partes: *Établissements Rimbaud SA y Directeur general des impôts*

Síntesis:

«Fiscalidad directa – Libre circulación de capitales – Personas jurídicas establecidas en un Estado tercero, miembro del Espacio Económico Europeo – Posesión de inmuebles situados en un Estado miembro – Impuesto sobre el valor de mercado de tales inmuebles – Denegación de exención – Lucha contra el fraude fiscal – Apreciación a la luz del Acuerdo EEE»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La entidad *Établissements Rimbaud SA*, (en adelante, *Rimbaud*), domiciliada en Liechtenstein, era titular de un bien inmueble situado en Francia. Por tal motivo, se encontraba sujeta en dicho país a un impuesto, establecido por el artículo 990 D del *Code Général des Impôts* francés (en adelante, CGI) y análogo al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes (GEBINR)¹. Al igual que en España, el gravamen francés no resulta exigible a las personas jurídicas titulares de inmuebles situados en Francia cuando el Estado de residencia de la entidad hubiese celebrado un convenio de asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscal con el país galo.

La Administración tributaria francesa notificó a *Rimbaud* diversas providencias de apremio por el impuesto controvertido y relativas a los periodos impositivos 1988 a 2000. *Rimbaud* interpuso un recurso contra dichas liquidaciones que fue desestimado por la *Cour d'Appel de Aix-en Provence* el 20 de septiembre de 2005, circunstancia que motivó la presentación de un nuevo recurso ante la *Cour de Cassation*, que decidió paralizar el procedimiento y plantear la siguiente cuestión prejudicial:

¹ Actualmente regulado por los artículos 40 a 45 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, mediante el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRN).

¿Se opone el artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE), de 2 de mayo de 1992, a una normativa como la resultante de los artículos 990 D y siguientes del CGI, en su redacción aplicable a la sazón, que exime del impuesto del 3% sobre el valor de mercado de los inmuebles sitos en Francia a las sociedades que tengan su domicilio en Francia y que sujeta tal exención, respecto a una sociedad que tenga su domicilio en un país del EEE, no miembro de la Unión Europea, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre la República Francesa y ese Estado para luchar contra el fraude y la evasión fiscales o a la circunstancia de que, con arreglo a un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, tales personas jurídicas no deban estar sujetas a una carga fiscal más gravosa que aquella a la que están sujetas las sociedades establecidas en Francia?

2. Comentario

La sentencia que nos ocupa complementa el pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el caso ELISA², en el que se analizaba la compatibilidad con el Derecho comunitario originario del tributo francés análogo al GEBINR español, cuando la entidad titular del inmueble situado en Francia era residente en otro Estado comunitario. En dicho supuesto, el Tribunal declaró acorde con las libertades comunitarias que se condicionase la eficacia del gravamen francés a la existencia de un efectivo intercambio de información con el país de residencia. Como puede apreciarse, dicha limitación tiene como finalidad que la Administración tributaria francesa pueda solicitar directamente a las autoridades fiscales extranjeras toda la información necesaria para cotejar la correcta aplicación del gravamen.

Sin embargo, el Tribunal precisó que, en aquellos supuestos en los que no exista un acuerdo bilateral que posibilite el intercambio de información entre dos Estados de la Unión Europea, dicho objetivo podrá alcanzarse igualmente mediante la Directiva 77/799, de 19 de diciembre, de asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos, de tal modo que el gravamen en cuestión devendrá inaplicable cuando la entidad titular del inmueble se encuentre establecida en un territorio comunitario en el que surta efectos la citada Directiva.

Sin perjuicio de lo anterior, y al objeto de dotar de la debida proporcionalidad a la norma antielusiva analizada, el Tribunal de Justicia ha considerado que, en el supuesto de que la Administración tributaria francesa no tuviera la posibilidad de solicitar la cooperación de las autoridades fiscales del Estado miembro de residencia de la entidad, deberá otorgar al contribuyente la opción de presentar las pruebas que juzgue oportunas para la correcta liquidación del gravamen de referencia y, en su caso, denegar la exención solicitada si no se presentaran tales pruebas. Esta posibilidad debe otorgarse, según señala el Tribunal, con la finalidad de corregir los efectos negativos que para el contribuyente podrán tener los límites existentes al intercambio de información previstos en el artículo octavo de la Directiva.

Obviamente, en ausencia de intercambio de información, las pruebas exigidas al contribuyente por la Administración para acreditar que la sociedad extranjera no ha sido creada con el fin de ocultar la verdadera titularidad de los bienes deberán ser suficientes para acreditar tal extremo, si bien debe garantizarse que los requisitos relativos a la prueba documental exigida no excedan de lo necesario para lograr el objetivo de conseguir la información buscada.

² STJCE de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05.

Por lo que atañe a España, del caso ELISA se infiere claramente la necesidad de dotar de una nueva redacción al vigente artículo 42 del TRLINR, incorporando al precepto la posibilidad de que el contribuyente no residente aporte a la Administración pruebas efectivas de la titularidad última de los bienes inmuebles. Asimismo, los efectos de la exención del gravamen deberán extenderse a aquellos supuestos en los que, no existiendo un convenio específico de intercambio de información entre España y el país de residencia del sujeto pasivo, resulte aplicable la Directiva 77/799.

Ahora bien, y esta es la verdadera aportación de la sentencia que nos ocupa, cuando la entidad titular del inmueble se encuentre establecida fuera de la Unión Europea, las libertades comunitarias no exigen que la Administración otorgue al contribuyente la posibilidad de probar la titularidad última del inmueble. El Tribunal justifica su decisión en el hecho de que, dado que el trámite de prueba pretende paliar las ineficiencias que pueden derivarse de los límites al intercambio de información previstos en el artículo octavo de la Directiva 77/799, no habrá necesidad de establecer aquella posibilidad cuando el Derecho comunitario derivado es inaplicable (la Directiva tampoco surte efectos en los países que, como Liechtenstein, integran el EEE).

A nuestro juicio, con independencia de lo señalado por el Tribunal, razones de estricta justicia tributaria requieren que se garantice la posibilidad de que los contribuyentes residentes en terceros Estados acrediten la efectiva titularidad de los bienes inmuebles. En este sentido, téngase presente que, si bien el Tribunal Constitucional ha declarado que la lucha contra el fraude fiscal es un mandato irrenunciable para todos los poderes públicos³, también ha reaccionado decididamente frente la falta de proporcionalidad de determinadas normas antiabuso, señalando que aunque « (...) el límite establecido por el legislador constituye, ciertamente, un medio sencillo y eficaz en manos de la Administración Tributaria para impedir maniobras fraudulentas; sin embargo, *el precepto impugnado va más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos. En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad*»⁴.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, no se opone a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, que exime del impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles sitos en el territorio de un Estado miembro de la Unión Europea a las sociedades que tengan su domicilio social en el territorio de este Estado y que sujete tal exención, respecto a una sociedad cuyo domicilio social se encuentre en el territorio de un Estado tercero miembro del Espacio Económico Europeo, a la existencia de un convenio de asistencia administrativa celebrado entre dicho Estado miembro y ese Estado tercero con el fin de luchar contra

3 STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º.

4 STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 6º.

el fraude y la evasión fiscales o a la circunstancia de que, con arreglo a un tratado que contenga una cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, tales personas jurídicas no deban estar sujetas a una tributación más gravosa que aquella a la que están sujetas las sociedades establecidas en el territorio de un Estado miembro.



Sentencia del Tribunal De Justicia de La Unión Europea (Gran Sala) de 7 de diciembre de 2010

Asunto: C-285/09

Partes: R. y *Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Artículo 28 quater, parte A, letra a) – Fraude en el IVA – Denegación de la exención del IVA con ocasión de entregas intracomunitarias de bienes – Participación activa del vendedor en el fraude – Competencias de los Estados miembros en el marco de la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos eventuales»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El Sr. R., de nacionalidad portuguesa, era administrador de una sociedad alemana dedicada al comercio de coches de lujo que, desde el año 2001, vendía más de 500 vehículos al año. Los compradores eran, en su mayoría, concesionarios de automóviles establecidos en Portugal.

Las facturas relativas a las ventas de los vehículos se emitían a nombre de personas ficticias establecidas en Portugal, lo que daba lugar a que en Alemania no se repercutiese el IVA. Por su parte, los verdaderos compradores revendían los vehículos a compradores particulares en Portugal, sin declarar a las autoridades fiscales portuguesas la existencia de una previa adquisición intracomunitaria y sin pagar el IVA debido por dicha adquisición.

Dichas manipulaciones consistían en la emisión, a efectos de la contabilidad de su sociedad, de facturas falsas a nombre de compradores ficticios, que figuraban como destinatarios de las entregas. Estas facturas indicaban, en cada caso, la razón social del supuesto comprador, su número de identificación a efectos del IVA, la designación del vehículo –que en realidad se entregaba a otro adquirente–, el precio de la compra y la mención «entrega intracomunitaria exenta del impuesto con arreglo al artículo 6a de la UStG», lo que daba a entender que el IVA se pagaría en Portugal. Los compradores ficticios eran empresas reales radicadas en Portugal, algunas de las cuales conocían la utilización que se hacía de su nombre comercial, mientras que otras lo ignoraban.

En el caso de que, en el momento de la entrega, se conocieran los compradores finales, el Sr. R. expedía, en primer lugar, los documentos de circulación del vehículo a nombre de estos últimos. Posteriormente, emitía una nueva factura falsa en la que figuraba el nombre del comprador final como destinatario y la mención deliberadamente inexacta: «tributación del margen de beneficio con arreglo al artículo 25a de la UStG», aplicable a los vehículos de ocasión.

Mediante la citada operativa, la sociedad alemana vendió y entregó más de 1.100 vehículos por valor de unos 19 millones de euros durante los años 2002 y 2003. En sus declaraciones tributarias correspondientes a esos dos años, el Sr. R. calificó dichas operaciones como entregas intracomunitarias exentas, identificando como partes contratantes a los compradores ficticios, para evitar que los verdaderos compradores pudiesen ser identificados en Portugal mediante el sistema comunitario de intercambio de información fiscal.

Estos hechos dieron lugar a la incoación de un proceso penal contra el Sr. R., que finalizó con una condena por delito fiscal dictada por el Tribunal Regional de Manheim. De acuerdo con lo señalado en la sentencia de 17 de septiembre de 2008, las entregas falseadas dirigidas a Portugal no se consideraban entregas intracomunitarias exentas y generaron una defraudación de más de un millón de euros de IVA en 2002 y de más de un millón y medio de euros en 2003. A juicio del citado Tribunal, con independencia de que se haya verificado el transporte de los vehículos a Portugal, el abuso deliberado de la normativa de la Unión justifica la denegación de la exención en Alemania.

La sentencia fue recurrida por el obligado tributario ante el *Bundesgerichtshof* que, al hilo de un juicio paralelo, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Ha de interpretarse el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que se ha de denegar la exención del impuesto sobre el valor añadido a las entregas de bienes en el sentido de esa disposición cuando, pese a haber sido efectivamente realizada la entrega, existen circunstancias objetivas que permiten afirmar que el vendedor sujeto pasivo:

- a. sabía que con la entrega participaba en una venta de productos destinada a evadir el impuesto sobre el valor añadido, o
- b. ha efectuado maniobras dirigidas a ocultar la identidad del verdadero adquirente, a fin de posibilitar a éste o a un tercero la evasión del impuesto sobre el valor añadido?

2. Comentario

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que, a resultas de ello, el bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

Desde la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, resulta difícil para la Administración tributaria verificar si las mercancías han abandonado físicamente el territorio de un Estado miembro. Dado que ninguna disposición de la Sexta Directiva establece concretamente qué pruebas están obligados a presentar los sujetos pasivos para poder disfrutar de la exención del IVA, como resulta de la primera frase del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, es competencia de los Estados miembros establecer las condiciones conforme a las cuales quedarán exentas las entregas intracomunitarias.

A este respecto, la presentación de facturas o declaraciones falsas, así como cualquier otra manipulación de pruebas, puede impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Según señala el Tribunal, tales actos revisten una gravedad aún mayor cuando se cometen en el marco del régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias, que funciona sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren la expedición de facturas irregulares constitutiva de fraude fiscal y denieguen, en tal supuesto, la exención.

En virtud de lo anterior, el Tribunal permite exigir el IVA a la sociedad alemana, tras haberse verificado el transporte intracomunitario, con independencia de que el consumo y la defraudación efectiva del impuesto haya tenido lugar en Portugal. Dado que la operación en cuestión no habría provocado una pérdida de ingresos en Alemania, se parte de la premisa de que los contribuyentes no podrán invocar el principio de neutralidad a estos efectos cuando forman parte de una estructura encaminada a defraudar el IVA.

3. Fallo

En circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que ha tenido lugar efectivamente una entrega intracomunitaria de bienes, pero el proveedor, con ocasión de dicha entrega, ha ocultado la identidad del verdadero adquirente a fin de permitirle eludir el pago del impuesto sobre el valor añadido, el Estado miembro de partida de la entrega intracomunitaria, basándose en las competencias que le corresponden en virtud de la primera frase del artículo 28 *quater*, parte A, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, puede denegar la exención en relación con dicha operación.



Sentencia del tribunal de justicia de La Unión Europea (Sala Segunda) de 16 de diciembre de 2010

Asunto: C-430/09

Partes: *Euro Tyre Holding BV y Staatssecretaris van Financiën*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), 28 ter, parte A, apartado 1, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Exención de las entregas de mercancías expedidas o transportadas en el interior de la Unión – Entregas sucesivas de las mismas mercancías que dan lugar a una única expedición o a un solo transporte intracomunitario»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Euro Tyre Holding BV (en adelante, ETH) es una sociedad holandesa cuya actividad comercial consiste en el suministro de piezas de recambio para coches automóviles y otros vehículos. En el período comprendido entre el 1 de octubre de 1997 y el 31 de enero de 1999 vendió varias partidas de neumáticos, con la condición de entrega “en almacén”, a dos sociedades establecidas en Bélgica, Miroco BVBA y VBS BVBA (en adelante, Miroco y VBS). Esta condición de entrega, implicaba que ETH debía entregar las mercancías en su almacén situado en Holanda y que el transporte desde el almacén debía efectuarse por cuenta y riesgo de los compradores. Al celebrarse los contratos de compraventa, dichos compradores indicaron a ETH que las mercancías serían transportadas a Bélgica.

ETH no repercutió IVA a los compradores, que habían abonado el precio por anticipado. Con carácter previo a la entrega de las mercancías, los compradores las revendieron, cada uno por su cuenta, a Banden Decof NV (en adelante, Decof), sociedad domiciliada en Bélgica, estableciéndose como condición de entrega que el transporte de las mercancías hasta el establecimiento de Decof se efectuara por cuenta y riesgo de Miroco o, en su caso, de VBS.

Las mercancías fueron recogidas en el almacén de ETH en los Países Bajos por un representante de Miroco o de VBS, y fueron transportadas directamente al establecimiento de Decof en Bélgica en un camión con conductor puesto a disposición de dichas sociedades, a título oneroso, por Decof. Cada vez que iba a recoger las mercancías, el conductor entregaba a ETH una declaración, firmada por él, de que las mercancías se transportaban a Bélgica. Posteriormente, ETH fue informada de que las mercancías no habían sido transportadas con destino a los compradores. ETH no intervino en el transporte.

Como consecuencia de una inspección efectuada a ETH en 1999, las autoridades fiscales de los Países Bajos rechazaron la posibilidad de calificar las entregas realizadas como operaciones intracomunitarias exentas y liquidaron el IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 1998 y el mes de enero de 1999.

ETH recurrió estas liquidaciones, en primera instancia, ante el *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* y ulteriormente ante el *Hoge Raad der Nederlanden*, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

A la luz del artículo 28 *quater*, parte A, inicio y letra a), de la Sexta Directiva IVA, así como del artículo 8, apartado 1, letras a) y b), del artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y del artículo 28 *ter*, parte A, letra a), párrafo primero, de la misma Directiva, en el supuesto de dos entregas consecutivas de la misma mercancía entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, en las que sólo hay una única expedición intracomunitaria o un solo transporte intracomunitario, ¿cómo procede determinar a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario cuando es efectuado por la persona o por cuenta de la persona que tiene tanto la condición de comprador en la primera entrega como la de vendedor en la segunda entrega?

2. Comentario

Como es sabido, el artículo 25.º de la Ley del IVA condiciona la exención de las entregas intracomunitarias de bienes, por una parte, a que el adquirente tenga la condición de empresario o profesional identificado a efectos del impuesto en otro Estado miembro y, por otra, a que se verifique el transporte de las mercancías con destino a otro Estado miembro.

Por lo que se refiere al segundo de los requisitos señalados, el Tribunal de Justicia declaró en el caso EMAG⁵ que, cuando se producen varias entregas sucesivas de una misma mercancía, existiendo una única expedición intracomunitaria, el transporte puede imputarse exclusivamente a una de las entregas realizadas. Así pues, la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes beneficiará a una sola de las operaciones, con la consiguiente sujeción de la adquisición intracomunitaria de bienes en destino.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal en la citada sentencia, cabrá atribuir naturaleza intracomunitaria únicamente a la operación a la que se vincule el transporte. De donde se extrae que las operaciones relacionadas con la anterior, que podrán ser previas o posteriores a aquélla, darán lugar a entregas interiores que, salvo que se benefician de la aplicación de las exenciones previstas por el artículo 20 de la Ley del IVA, determinarán la repercusión del impuesto al adquirente.

Por lo que se refiere a la determinación de la operación intracomunitaria que resulta exenta, la sentencia dictada en el caso *Euro Tyre Holding*, tras recordar que a estos efectos es preciso apreciar globalmente todas las circunstancias del caso, analiza diversos indicios o criterios encaminados a determinar a cuál de las diferentes transmisiones del poder disposición, que tienen lugar en el seno de las operaciones intracomunitarias en cadena, cabe aplicar la exención.

En este sentido, se considera que el transporte no deberá vincularse necesariamente a la operación realizada por el propietario que asume los costes del mismo. Tampoco el hecho de que las mercancías se transporten a un destino distinto de las instalaciones del primer adquirente permite excluir la aplicación de la exención a esa entrega, careciendo de pertinencia a este respecto la dirección en la que finalice el transporte. A raíz de lo anterior, se concluye que, cuando el primer adquirente de la mercancía manifiesta al vendedor su intención transportarla a un tercer Estado, aportando una identificación a efectos del IVA expedida por otro Estado, el transporte debe imputarse a esta primera entrega. Por el contrario, la exención vinculada a la entrega intracomunitaria se imputará a la segunda transmisión de los bienes en el

5 STJCE de 6 de abril de 2006, EMAG, C-245/04.

supuesto de que la puesta a disposición de los bienes al último adquirente se hubiese realizado en el país de origen de la mercancía.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Cuando una mercancía es objeto de dos entregas sucesivas entre diferentes sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, pero de un solo transporte intracomunitario, la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte, a saber, la primera o la segunda entrega –al corresponder de este modo dicha operación al concepto de entrega intracomunitaria en el sentido del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, en relación con los artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 *bis*, apartado 1, letra a), párrafo primero, y 28 *ter*, parte A, apartado 1, de la misma Directiva–, ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria.

En circunstancias como las del asunto principal, en las que el primer adquirente, que obtuvo el poder de disponer del bien en calidad de propietario en el territorio del Estado miembro de la primera entrega, manifiesta su intención de transportar dicho bien a otro Estado miembro y se presenta con su número de identificación a efectos del IVA atribuido por este último Estado, el transporte intracomunitario debería imputarse a la primera entrega, siempre que el poder de disponer del bien en calidad de propietario se haya transmitido al segundo adquirente en el Estado miembro de destino del transporte intracomunitario. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si este requisito se cumple en el litigio del que conoce.



Sentencia del Tribunal de Justicia de La Unión Europea (Sala Tercera) de 22 de diciembre de 2010

Asunto: C-103/09

Partes: *Weald Leasing Ltd y The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Concepto de práctica abusiva – Operaciones de arrendamiento financiero realizadas por un grupo de empresas con la finalidad de escalonar el pago del IVA no deducible»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El caso comentado contribuye a precisar los contornos del concepto de abuso aplicable en el ámbito del Derecho de la Unión Europea y, en concreto, en el IVA, al someterse a la consideración del Tribunal la adecuación a Derecho de la estructura empleada por el Grupo Churchill, dedicado fundamentalmente a la prestación de servicios de seguro exentos de IVA, con la finalidad de diferir el pago del impuesto.

Dada la naturaleza de la actividad realizada, las entidades Churchill Management Ltd (en adelante, CML) y Churchill Accident Repair Center (en adelante, CARC) podían recuperar aproximadamente el 1% del IVA soportado. Con el fin de evitar el coste fiscal inmediato que, para el Grupo Churchill, implicaba la adquisición de nuevos activos o equipos, tales compras se canalizaban a través de la mercantil Weald Leasing Ltd, también perteneciente al grupo. Posteriormente, los bienes adquiridos por esta entidad se cedían en arrendamiento financiero a Suas Ltd, participada íntegramente por el asesor fiscal del grupo y su esposa, consistiendo su única actividad empresarial en subarrendar a CML y CARC los bienes que le eran arrendados por Weald Leasing.

Mediante esta estructura, el Grupo Churchill fraccionaba y retrasaba el impacto económico del impuesto, toda vez que CML y CARC no soportaban instantáneamente el IVA no deducible correspondiente a las referidas adquisiciones, sino el derivado de los pagos correspondientes al alquiler de los activos, repartidos a lo largo de la duración de los contratos de arrendamiento financiero.

La Administración tributaria británica denegó la solicitud de Weald Leasing de deducir el IVA soportado por los activos arrendados entre octubre de 2000 y octubre de 2004, basándose en que las operaciones controvertidas no eran actividades económicas y tenían carácter abusivo. La liquidación administrativa fue recurrida por el sujeto pasivo ante el *VAT and Duties Tribunal* que, mediante Resolución de 7 de febrero de 2007, otorgó parcialmente la razón al obligado tributario al considerar que, si bien el objetivo esencial de las operaciones realizadas era obtener una ventaja fiscal, consistente en diferir la carga del IVA soportado por Churchill Group mediante la celebración de contratos de arrendamiento financiero, ésta no era contraria a la finalidad de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva. A juicio del Tribunal, el abuso podría resultar no de los contratos de arrendamiento financiero en sí mismos, sino de la cuantía de los alquileres estipulada en tales contratos y de la configuración comercial encaminada a conseguir la inaplicación del régimen de operaciones vinculadas en el IVA.

La Resolución del VAT and Duties Tribunal fue recurrida ante la High Court of Justice (England & Wales), que desestimó nuevamente los argumentos de la Administración mediante su sentencia de 16 de enero de 2008. Los Commissioners impugnaron nuevamente dicho Fallo ante la Court of Appeal (England & Wales), que decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones sobre la interpretación de la Sexta Directiva:

1. En circunstancias como las existentes en el presente litigio, en que un operador exento en gran medida adopta una estructura de arrendamiento financiero de activos en la que participa un tercero interpuesto en lugar de comprar los activos directamente, ¿da lugar la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta a una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Sexta Directiva en el sentido del apartado 74 de la sentencia?
2. Habida cuenta de que la Sexta Directiva prevé el arrendamiento financiero de activos por operadores exentos o parcialmente exentos, de la referencia del Tribunal de Justicia a “transacciones comerciales normales” en los apartados 69 y 80 de la sentencia Halifax, así como en el apartado 27 de la sentencia Ampliscientifica, y de la falta de tal referencia en la sentencia Part Service ¿constituye una práctica abusiva el hecho de que un operador exento o parcialmente exento celebre dichos contratos, aunque en el marco de sus transacciones comerciales normales no realice operaciones de arrendamiento financiero?
3. En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:
 - a. ¿Qué importancia tiene la expresión “transacciones comerciales normales” en el contexto de los apartados 74 y 75 de la sentencia Halifax? ¿Reviste importancia en relación con el apartado 74, con el apartado 75 o con ambos?
 - b. ¿Constituye la referencia a “transacciones comerciales normales” una referencia a:
 - transacciones que realiza habitualmente el contribuyente de que se trata;
 - transacciones que dos o más partes realizan en igualdad de condiciones;
 - transacciones que son comercialmente viables;
 - transacciones que originan cargas y riesgos comerciales habitualmente inherentes a los beneficios comerciales conexos;
 - transacciones que no son ficticias en la medida en que tienen un objeto comercial;
 - cualquier otro tipo o categoría de transacciones?
4. Si la estructura de arrendamiento financiero de activos o cualquier parte de ésta se declara constitutiva de una práctica abusiva, ¿cuál es la redefinición adecuada? En particular, ¿debe el órgano jurisdiccional nacional o la autoridad recaudadora de impuestos:
 - a. no tener en cuenta la existencia del tercero interpuesto y ordenar que se abone el IVA sobre el valor normal de mercado de los alquileres;
 - b. redefinir la estructura de arrendamiento financiero como una compra directa, o
 - c. redefinir las operaciones de cualquier otro modo que el órgano jurisdiccional o la autoridad recaudadora de impuestos considere adecuado para restablecer la situación que se habría producido si no se hubieran celebrado las operaciones constitutivas de la práctica abusiva?.

2. Comentario

En relación con las dos primeras cuestiones planteadas, que son analizadas por el Tribunal de forma conjunta, se reitera la jurisprudencia sentada previamente en el caso Halifax⁶, al señalarse que el principio de prohibición de prácticas abusivas resulta plenamente aplicable en el ámbito del IVA. No obstante, lo anterior no es incompatible con que el sujeto pasivo opte entre realizar operaciones exentas u operaciones gravadas basándose, a estos efectos, «(...) en consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA. Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal» (P. 27).

De lo anterior se desprende que, pese a que se llegase a la conclusión de que la estructura empleada por el Grupo Churchill responde fundamentalmente a fines fiscales, únicamente existirá una práctica abusiva contraria a la Sexta Directiva cuando la ventaja tributaria obtenida contravenga la misma. Dicho en otros términos, «(...) no cabe reprochar al sujeto pasivo que opte por una operación de arrendamiento financiero que le otorga una ventaja consistente (...) en el escalonamiento del pago de su deuda tributaria en lugar de una operación de compraventa que no le ofrece tal ventaja, toda vez que ha pagado debidamente y en su totalidad el IVA correspondiente a dicha operación de arrendamiento financiero» (P. 31).

Como cabe observar, el Tribunal admite la posibilidad de que los sujetos pasivos que realicen operaciones interiores exentas obtengan una ventaja impositiva mediante la creación de una filial del grupo dedicada al arrendamiento financiero, pues cabría obtener el mismo o similar efecto solicitando los servicios a un tercero no vinculado. Es precisamente en este último ámbito donde surgen los reparos del Tribunal, al señalar que corresponde al órgano jurisdiccional nacional delimitar «(...) si los términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal son contrarios a las disposiciones de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adopte el Derecho interno a esta Directiva. Así sucedería concretamente si se fijara el importe de los alquileres de modo que fuese anormalmente bajo y no correspondiese a realidad económica alguna» (P. 39).

Por tanto, si bien la concertación de contratos de arrendamiento financiero con entidades del grupo que tienen limitado el derecho a deducir el IVA no plantea problemas desde la óptica del Derecho de la Unión Europea (ni siquiera cuando el leasing no se encuentra entre las actividades ordinarias o habituales del grupo), la fijación de precios inferiores a los de mercado constituirá una práctica abusiva que únicamente permitiría a la Administración revisar al alza la base imponible del impuesto.

Desde la perspectiva interna, no cabe duda que el pronunciamiento que nos ocupa presenta gran relevancia. En primer lugar, porque el Tribunal Económico-Administrativo Central ha venido manteniendo una posición radicalmente distinta a la expresada en la sentencia comentada, llegando a calificarse como un supuesto de simulación la constitución de entidades arrendadoras en supuestos análogos a los enjuiciados por el Tribunal de Luxemburgo (RTEAC de 24 de junio 2009, vocalía 4ª, R.G. 1931/2007).

En segundo lugar, porque en el fallo se recuerda que, en el instante en el que tuvieron lugar los hechos

6 STJCE de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255-02.

expuestos, el Reino Unido contaba con la autorización prevista por el artículo 27 de la Sexta Directiva, circunstancia que permitía a las autoridades británicas reaccionar frente a determinados esquemas abusivos mediante la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Sin embargo, en nuestro país, el artículo 79.Cinco de la Ley del IVA ha venido aplicándose durante mucho tiempo sin contar con la referida autorización. Como es sabido, el Consejo Europeo otorgó la autorización al Estado español mediante la Decisión 2006/387/CE, de 15 de mayo (DOUE L. 150, de 3 de junio de 2006), que, posteriormente, fue derogada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006.

De lo anterior se desprende que, con anterioridad a la obtención de la citada autorización, la determinación de la base imponible del impuesto debía realizarse conforme a las reglas generales previstas en la Sexta Directiva, sin posibilidad de tomar como referencia a estos efectos conceptos como el valor de mercado los bienes o su coste originario de adquisición. No es esta sin embargo la posición de nuestros tribunales, que no solo han considerado perfectamente aplicable el artículo 79.Cinco a las operaciones realizadas con anterioridad al 3 de junio de 2006, sino que vienen negando sistemáticamente al recurrente, fundándose en la doctrina del acto claro, una más que justificada solicitud de cuestión prejudicial (entre otras, sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 de enero de 2011, rec. 413/2009).

La respuesta del Tribunal da lugar a que no tenga que darse contestación a la tercera cuestión prejudicial.

Por lo que se refiere a la cuarta cuestión, en el supuesto de que se llegase a la conclusión de que la intervención de Suas (participada íntegramente por el asesor fiscal del grupo y su esposa), o los términos de la relación contractual constituyen prácticas abusivas o simuladas, cabe ignorar a efectos fiscales la existencia de esa sociedad y los términos contractuales que se alejen de las condiciones de mercado, pero sin que la recalificación de la operación que realice el órgano jurisdiccional nacional «(...) vaya más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude».

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1. La ventaja fiscal resultante del hecho de que una empresa realice operaciones de arrendamiento financiero de activos como aquellas de las que se trata en el asunto principal en lugar de adquirir esos activos directamente no constituye una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, y de la normativa nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva, siempre que los términos contractuales de tales operaciones –en particular, los relativos a la fijación del importe de los alquileres– se correspondan con las condiciones normales de mercado y que la participación en dichas operaciones de una sociedad tercera interpuesta no obstaculice la aplicación de las citadas disposiciones, extremo este que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. A este respecto, es irrelevante el hecho de que tal empresa no realice operaciones de arrendamiento financiero en el marco de sus transacciones comerciales normales.

2. Si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyen una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad.



Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) de 22 de diciembre de 2010

asunto: C-277/09

Partes: *RBS Deutschland Holdings GmbH* y *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Derecho a deducción – Compra de vehículos y utilización para operaciones de leasing – Divergencias entre los regímenes fiscales de dos Estados miembros – Prohibición de prácticas abusivas»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

RBS Deutschland Holdings GmbH (en adelante, RBSD) es una sociedad establecida en Alemania cuya actividad mercantil consiste en prestar servicios bancarios y de leasing. El 31 de marzo de 2000 RBSD se integró en un grupo dependiente de la sociedad Royal Bank of Scotland. La entidad alemana carecía de establecimiento en el Reino Unido, aunque estaba inscrita en el censo del IVA británico como sujeto pasivo no establecido.

El 28 de marzo de 2001 RBSD suscribió una serie de contratos con el grupo británico Vinci Plc (en adelante, Vinci), con sede en el Reino Unido. En primer lugar, RBSD adquirió automóviles de turismo en el Reino Unido a Vinci Fleet Services (en lo sucesivo, VFS), registrada en el Reino Unido, que había adquirido los vehículos a motor en concesionarios establecidos en dicho país. En segundo lugar, RBSD y VFS suscribieron un contrato de opción de venta (*put*) respecto de dichos vehículos. En virtud de los términos del citado contrato, VFS concedía a RBSD una opción de recompra de los vehículos a partir de una fecha determinada.

En tercer lugar, RBSD suscribió con Vinci un contrato de arrendamiento por un plazo de dos años prorrogable, denominado *master lease agreement*, en virtud del cual RBSD actuaría como arrendador y Vinci como arrendatario de vehículos a motor. Al expirar el arrendamiento, Vinci estaba obligada a pagar a RBSD el valor residual de dichos vehículos. No obstante, en caso de que RBSD, tal como lo habían previsto las partes, vendiera los vehículos a un tercero, Vinci tendría o bien derecho a una devolución o bien una obligación de pago de la diferencia entre el precio de los vehículos y su valor residual, en función de las circunstancias.

Entre el 28 de marzo de 2001 y el 29 de agosto de 2002, RBSD cobró a Vinci alquileres por importe de 335.977,49 libras esterlinas y no repercutió IVA sobre dichas transacciones. El 29 de agosto de 2002, RBSD traspasó los contratos a una filial alemana del grupo Royal Bank of Scotland, la sociedad Lombard Leasing GmbH (en lo sucesivo, LL). Esta última entidad cobró entonces a Vinci alquileres por valor de 1.682.876,04 libras esterlinas y no cobró IVA sobre los mismos, durante el período comprendido entre el 29 de agosto de 2002 y el 27 de junio de 2004.

Los pagos de los alquileres, recibidos primero por RBSD y, después, por LL, no estaban sujetos al IVA en el Reino Unido, ya que, con arreglo al Derecho de ese país, las operaciones efectuadas en el marco de

los contratos de leasing se consideraban prestaciones de servicios y, por consiguiente, las autoridades tributarias británicas las tuvieron por realizadas en Alemania, es decir, en el lugar en que el proveedor tenía establecido su domicilio. Dichos pagos tampoco estaban sujetos al IVA en Alemania, ya que, en virtud del Derecho alemán, las operaciones en cuestión eran consideradas entregas de bienes y se tenían por realizadas en el Reino Unido, es decir, en el lugar de la entrega.

Sin embargo, RBSD solicitó a las autoridades tributarias británicas la deducción íntegra del IVA soportado por importe de 314.056,24 libras esterlinas que VFS había cobrado cuando RBSD adquirió los vehículos a la citada sociedad. Los Commissioners denegaron a RBSD la deducción del IVA que ésta había solicitado y le exigieron la devolución del impuesto soportado que se había abonado a VFS, fundamentando su decisión en que el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva no permitía la deducción del IVA soportado satisfecho por la adquisición de bienes posteriormente empleados en transacciones no sujetas al IVA. Además, en opinión de los Commissioners, se habría producido una práctica abusiva, ya que RBSD se había acogido a la disposición legal básicamente con el fin de obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva, y las condiciones del leasing se habrían establecido con el propósito de aprovecharse de las diferencias en la transposición de la Sexta Directiva en el Reino Unido y en Alemania.

RBSD recurrió la decisión de los Commissioners ante el *VAT and Duties Tribunal*, en Edimburgo. En su sentencia de 24 de julio de 2007, este último consideró que el principio de neutralidad fiscal no exige que se condicione en todo caso la deducción del IVA por el hecho de se realice una operación sujeta al impuesto. Por otro lado, no se apreció la existencia de una práctica abusiva. Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación contra esta sentencia ante la Court of Session (Scotland), que planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 3, letra a), de la [Directiva] (...) en el sentido de que faculta a las autoridades fiscales del Reino Unido a no permitir que una subsidiaria alemana deduzca el IVA que haya pagado en el Reino Unido por la compra de los vehículos?
2. Para responder a la primera cuestión, ¿es necesario que el órgano jurisdiccional nacional amplíe su análisis para tomar en consideración la posible aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas?
3. En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿la deducción del impuesto soportado sobre la compra de los vehículos sería contraria a la finalidad de las disposiciones pertinentes de la [Directiva] y cumpliría así el primer requisito para que exista una práctica abusiva, tal como se describe en el apartado 74 de la sentencia dictada el 21 de febrero de 2006 en el asunto Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), teniendo en cuenta, entre otros principios, el de neutralidad de la carga fiscal?
4. Nuevamente, en caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿debe considerar el tribunal que la finalidad esencial de las operaciones es obtener una ventaja fiscal, de forma que se cumpla el segundo requisito para que exista una práctica abusiva, tal como se describe en el apartado 75 de la sentencia Halifax y otros, antes citada, en circunstancias en las que en una operación mercantil entre partes que operan en condiciones de igualdad, la elección de la sociedad filial alemana para arrendar los vehículos

a un cliente del Reino Unido y las condiciones de los arrendamientos se llevan a cabo con el fin de obtener la ventaja fiscal de no tener que pagar el impuesto devengado sobre los pagos de la renta?».

2. Comentario

La primera cuestión que se plantea al Tribunal es si cabe denegar la deducción del IVA soportado por una entidad no establecida cuando se produce un supuesto de no sujeción bilateral de una prestación de servicios en virtud de las imperfecciones que todavía subsisten en la armonización de la base imponible del IVA. En este sentido, el Tribunal declara que, si bien admitir «(...) que un sujeto pasivo puede tener derecho a la deducción del IVA soportado sin que haya abonado impuesto devengado alguno puede parecer en cierto modo incoherente, sin embargo, ello no puede justificar que se dejen de aplicar las disposiciones de la Directiva relativas al derecho a la deducción (...)» (P. 44).

Mediante este pronunciamiento, el Tribunal de Luxemburgo matiza su jurisprudencia previa, en la que se señalaba que la deducción del IVA se vinculaba necesariamente a la recaudación del IVA devengado. Sin embargo, el presente caso se afirma que, si la no sujeción es fruto de las diferencias legislativas de los Estados miembros, el hecho de que un Estado, a raíz de la calificación que ha otorgado a una operación gravada, no haya recaudado IVA alguno por dicha operación, no puede privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en otro Estado miembro. De este modo, cabe concluir que la ausencia de imposición que obedezca a divergencias en la calificación de las operaciones realizadas no puede comprometer el sistema de deducción inherente al impuesto.

Ahora bien, cabe plantearse si la respuesta debe ser la misma cuando el efecto de la no sujeción al impuesto de las operaciones de *leasing* en los dos Estados en las que se encuentran establecidas las entidades contratantes ha sido deliberadamente buscada por el sujeto pasivo. El Tribunal rechaza la existencia de una actuación fraudulenta habida cuenta de que las partes que intervinieron en la operación no estaban vinculadas y se realizaron en el marco de transacciones comerciales perfectamente normales. A estos efectos, influye decisivamente que los servicios se prestaron de forma efectiva por las entidades arrendadoras y se realizaron en el marco de una actividad económica real.

Como puede apreciarse, en este supuesto el Tribunal hace suyo un concepto de abuso muy próximo al de simulación, sin que quepa considerar que la creación de entidades en otros Estados con fines de optimización fiscal, cuando éstas cuentan con un sustrato real y realizan efectivamente los servicios descritos, constituye una actuación fraudulenta que permita restringir el derecho a la deducción del IVA soportado. De donde se colige que la cláusula general antiabuso prevista en el artículo 15 de la Ley General Tributaria deberá ser aplicada por la Administración con extremas cautelas en la esfera comunitaria, y en concreto en el IVA, donde rige un concepto autónomo de abuso cuyos perfiles se van concretando paulatinamente por vía jurisprudencial.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1. En circunstancias como las del litigio principal, el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de

las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de bienes realizada en ese Estado miembro, cuando dichos bienes se utilizan para las necesidades de operaciones de leasing efectuadas en otro Estado miembro basándose únicamente en que las operaciones realizadas tras la adquisición de los bienes no dieron lugar al pago del impuesto sobre el valor añadido en el segundo Estado miembro.

2. El principio de prohibición de prácticas abusivas no se opone al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido reconocido en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388, en circunstancias como las del litigio principal, en las que una empresa establecida en un Estado miembro decide realizar, por medio de su filial establecida en otro Estado miembro, operaciones de leasing de bienes a una sociedad tercera establecida en el primer Estado miembro, con el fin de evitar que tenga que abonarse el impuesto sobre el valor añadido por los pagos que remuneran dichas operaciones, dado que esas operaciones se califican, en el primer Estado miembro, de prestaciones de servicios de arrendamiento realizadas en el segundo Estado miembro y, en ese segundo Estado miembro, de entregas de bienes realizadas en el primer Estado miembro.



Revista Técnica Tributaria

Novedades editoriales



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Bibliografía

García Novoa, César. "Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos" Marcial Pons. 2011. Págs. 309.

El instituto de la prescripción en materia tributaria ha sido abordado en algunas monografías que, por el paso del tiempo, no podían tratar los problemas que desde su publicación han venido a suscitarse. Por ello, este estudio tiene el interés de los temas que incluye –efectos sobre los créditos en concurso, problemas en el procedimiento inspector, retrotracción de actuaciones, etc.- y de su análisis al que incorpora abundante doctrina y jurisprudencia.

J. M. Lago Montero (y otros) "El sistema de financiación de las Comunidades Autonomas" Dykinson S.L. 2010. 564 págs.

La obra, como nos dice Martín Queralt en la presentación, se inició en 2006 en forma de comentario a la Ley 21/2001, para concluir incluyendo la ley 22/2009 y la STC referida al Estatuto de Cataluña.

Su formato es el de un comentario al articulado de la citada Ley que incluye bibliografía sobre cada disposición y el comentario de los autores, pero se trata realmente de una obra de consulta por la documentación empleada en su elaboración.

J. A. Santamaría Pastor (director) "Los principios jurídicos del Derecho Administrativo" La Ley (Wolters Kluwer) 2010. 1.616 págs.

Más de cuarenta prestigiosos especialistas en Derecho Administrativo colaboran en esta voluminosa obra que se caracteriza por el ambicioso proyecto que lleva a cabo: el estudio de otros tantos (cuarenta) principios informadores de esta rama del Derecho.

Se examinan desde los principios más clásicos –legalidad, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, etc.- hasta otros de menor tradición como son los de lealtad institucional, buena administración, subsidiariedad, etc.

Una obra que bien podría imitarse en otros sectores del Derecho y que, por su fundamental contenido, interesa y afecta más allá del ámbito del Dº Administrativo.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a casi 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

Presidente

Juan Carlos López-Hermoso Agius

Secretario General

Pablo Arrieta Villareal

Vocal de Relaciones Internacionales

José Luis Guinot Almela

Vocal de Delegaciones Autonómicas

Carlos Hernández López

Vocal de Asuntos Económicos

Lourdes Alegría Grijelmo

Vocal de Estudios e Investigación

José Francisco Alfonso Palop

Delegaciones autonómicas

Madrid

y Castilla La Mancha

Abel García Rodríguez
Claudio Coello, 106
28006 Madrid
Tel.: 915 32 51 54
sedecentral@aedaf.es

Aragón

Dulce María Villalba Sáinz de Aja
Pamplona, 2
50004 Zaragoza
Tel.: 976 23 27 79
dmvillalba@aedaf.es

Cataluña

Leonardo Cárdenas Armesto
Provença, 281
08037 Barcelona
Tel.: 933 17 68 78
catalunya@aedaf.es

País Vasco

José Marcos Rodríguez
Rodríguez Arias, 23-4º-Dpto. 2
48011 Bilbao
Tel.: 944 22 20 45
jmr@tecnitax.com

Principado de Asturias

Enrique Fernández Muñiz
Manuel Llana, 25 - 1º Ext.
33600 Mieres
Tel.: 985 46 80 72
fermenasesores@hotmail.com

Valencia

(Castellón - Valencia)

Jaime Bacete Segura
Avda. Marqués de Sotelo, 11 - 3º
46002 Valencia
Tel.: 963 51 76 76
jbacete@carba.es

Andalucía

(Málaga)

José Luque Velasco
Avda. Ronda de Los Tejares, 16P3-4ºB
14001 Córdoba
Tel.: 957 47 29 09
jluque@luquevelasco.com

Andalucía

(Sevilla) y Extremadura

Miguel Ángel Gómez Martínez
Zaragoza, 4 - 2ºB
41001 Sevilla
Tel.: 954 22 19 15
administracion@miangoma.com

Canarias

Orlando Luján Mascareño
Venegas, 41.
35003 Las Palmas de G. C.
Tel.: 928 36 84 70
canarias@aedaf.es

Galicia

Alberto Fernández García
Juana de Vega, 12
15003 A Coruña
Tel.: 981 21 71 39
afernandez@carroconsultores.com

Valencia (Alicante)

Manuel Herrero Cano
Pintor Cabrera, 22-5º
03003 Alicante
Tel.: 965 98 65 22
alicante@aedaf.es

Navarra

María Teresa Azcona San Julián
Etxepea, 5
31190 Zizur Menor (Navarra)
Tel.: 948 26 51 50
goldwyns@goldwyns.com

Murcia

José María Leal Perriago
Lorenzo Pausa, 3 - Entlo.
30005 Murcia
Tel.: 968 27 48 00
josemaria.leal@leal-asociados.es

La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz
Daniel Trevijano, 2
26001 Logroño (La Rioja)
Tel.: 941 20 13 29
ifernandez@economistas.org

Castilla y León

Jesús Puertas Ibáñez
Becerro de Bengoa, 7
34002 Palencia
Tel.: 979 75 17 00
jesuspuertas@interforoabogados.com

Baleares

Irma Riera Marquina
Jesús, 18
07003 Palma de Mallorca
Tel.: 971 76 42 42
iriera@joancerda.com

Cantabria

Miguel Rivero Fernández
Calvo Sotelo, 6
39002 Santander
Tel.: 942 21 46 50
miguelrivero@tecnisa-campos.com

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.

