

Sumario

Presentación:

Juan Carlos López-Hermoso Agius	7
---	---

Editorial:

La reducción de las sanciones por conformidad: su pérdida por la posterior impugnación de la liquidación. Antonio Cayón Galiardo	9
---	---

Estudios

Nuevas aportaciones de ámbito europeo en relación al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. David Pérez-Bustamante Yabar	23
La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Aurora Ribes Ribes	39
El no inicio del procedimiento de devolución con las autoliquidaciones posteriores a la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios. Víctor Manuel Sánchez Blázquez	65

Jurisprudencia:

STS de 30-11-2009. IS. Valoración de las operaciones vinculadas. Vinculación de los mismos criterios a efectos de otros tributos	87
STS de 18-01-2010. Prescripción. Interrupción de la prescripción.	89
STS de 9-12-2010. Materia contencioso-administrativa. Recurso de casación. Admisión	91
STS de 07-12-2009. IS. IRPF. Retenciones e ingresos a cuenta	93
STS de 19-10-2009. IS. IRPF. Retenciones. Contratos de cesión de nuda propiedad de crédito	95
STS de 29-05-2009. Delito contra la Hacienda Pública. Excusa absolutoria por regularización tributaria. Requisitos	97

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 09-06-2009. ITPAJD. TPO. Exenciones. Transmisión de valores. Excepción a la exención del art. 108 de la LMV.	101
--	-----

RTEAC de 26-05-2009. Procedimiento económico-administrativo. Suspensión del acto impugnado. Devengo de intereses de demora. Sanciones	103
RTEAC de 22-10-2009. Gestión Tributaria. Notificaciones Tributarias. Prescripción	104
RTEAC de 06-10-2009. IVA. Deducciones y devoluciones. Compensación y devolución de cuotas soportadas: plazos	106
RTEAC de 28-11-209. IRNR. Sujeción al impuesto. Retenciones. Distribución de beneficios de filial española a sociedad matriz residente en otro Estado de la UE	109

Unión Europea

STJCE de 22-10-2009. Sexta Directiva IVA –Concepto de operaciones de seguro y de reaseguro – Cesión a título oneroso, a una persona establecida en un tercer Estado, de una cartera de contratos de reaseguro de vida –Determinación del lugar de dicha cesión– Exenciones	113
STJCE de 29-10-2009. Sexta Directiva IVA –Transmisión por una sociedad matriz de una filial y de su participación en una sociedad controlada – Ámbito de aplicación del IVA – Exención – Prestación de servicios obtenidos en operaciones de transmisión de acciones– Deducibilidad del IVA	116
STJCE de 19-11-2009. Sexta Directiva IVA –Entrega de un terreno ocupado por un edificio parcialmente derribado en cuyo lugar debe erigirse una nueva construcción – Exención del IVA	122
STJCE de 03-12-2009. Octava Directiva IVA – Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Solicitud de devolución – Concepto de “firma” de dicha solicitud – Normativa nacional que exige la firma original manuscrita del sujeto pasivo o de su representante legal, con exclusión de la de un mandatario	125
STJCE de 21-01-2010. Tributación de operaciones vinculadas—Libertad de establecimiento y libre circulación de capitales—Normas que tutelan el reparto poder tributario y previenen la transferencia de bases imponibles	128

Bibliografía	135
-------------------------------	------------

Presentación

Juan Carlos López-Hermoso Agius

Presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales

Tras los sobresaltos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010, la angustiosa por esperadísima Resolución de la Dirección General de Tributos sobre las nuevas reglas de localización de los servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y demás lindezas que a todos los profesionales del ámbito fiscal nos deparó el final de año como viene siendo costumbre, no puedo más que desearos a todos un mejor año que el anterior, especialmente, tras los recientes y esperanzadores pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la Comisión Europea, que paso a paso van ratificando las tesis que tan enconadamente invocamos en defensa de los contribuyentes.

La primera edición del 2010 de nuestra Revista Técnica Tributaria, la número 88 ya, se inicia con la editorial de D. Antonio Cayón Galiardo, quien aborda una cuestión no poco controvertida y habitual de nuestras charlas con compañeros, tema constante de debate, como es *“La reducción de las sanciones por conformidad: su pérdida por la posterior impugnación de la liquidación”*.

El primer trabajo que quiero presentaros ha sido elaborado por David Pérez-Bustamante, *“Nuevas aportaciones de ámbito europeo en relación al artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores”*, en el que examina la petición de modificación del art. 108 LMV por la Comisión Europea por ser contraria a la Directiva 2008/7/CE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en los supuestos de ampliación de capital que tengan como resultado una posición de control en sociedades cuyo activo esté constituido al menos en un 50% por bienes inmuebles, y la viabilidad de hacer extensiva dicha incompatibilidad a otras operaciones.

El segundo estudio, obra de Aurora Ribes Ribes, miembro de la Sección de Fiscalidad Internacional de la AEDAF, tiene por objeto analizar en relación a la normativa comunitaria y en congruencia con los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea si el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede ser discriminatorio respecto de los no residentes en España: *“La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”*.

El tercero de ellos, de Víctor Manuel Sánchez Blázquez, a quien muchos de vosotros conoceréis por anteriores títulos publicados por la AEDAF, aborda en éste los efectos que produce el inicio de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios sobre las autoliquidaciones presentadas con posterioridad

al inicio de este: *“El no inicio del procedimiento de devolución con las autoliquidaciones posteriores a la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios”*.

Asimismo, como cierre de esta revista, encontraréis los comentarios a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea realizados por José Manuel Calderón Carrero.



La reducción de las sanciones por conformidad: su pérdida por la posterior impugnación de la liquidación

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Complutense de Madrid.

Gabinete de Estudios AEDAF.

I. Introducción

La reducción de las sanciones motivada por la conformidad del contribuyente a la liquidación de que aquellas toman su causa, es una figura conocida por ya antigua en el ordenamiento tributario, siendo muchos los problemas que ha suscitado a lo largo de su vigencia y existiendo otros todavía no resueltos o cuestiones que bien pudieran someterse a reconsideración.

En esta última vertiente, queremos centrarnos en un tema que consideramos debe ser vuelto a pensar, con la finalidad de aportar algunas reflexiones al debate que juzgamos debe reabrirse. La cuestión que nos ocupa es la que pasamos a resumir seguidamente por ser sobradamente conocida.

En los artículos 187 y 188 de la Ley 58/2003, General Tributaria se establece, entre los distintos criterios de graduación de las sanciones tributarias, el acuerdo o conformidad del interesado con la liquidación resultante, lo que se traduce en que la sanción que resulte de la aplicación se reducirá en un 30 por ciento, si bien se sujeta al requisito de que el interesado no interponga recurso o reclamación contra la regularización, pues, en este caso, el importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado. Es decir, se reactiva la sanción en su integridad.

Pues bien, cuando esto sucede, cuando el contribuyente a quien se le ha impuesto una sanción reducida, reclama contra la liquidación y consigue su anulación, lo que viene sucediendo es que la Administración, tras dictar una nueva liquidación –cuando procede– y anular la primera sanción, dicta una nueva sanción pero, ahora, sin aplicar reducción alguna.

La cuestión que nos interesa es precisamente esta, si es absolutamente acertado este proceder o cabe plantearse la posibilidad de que este -segundo- acto sancionador sea también susceptible de reducción por conformidad. Ello dejando a un lado el caso de la reducción de las sanciones en las actas con acuerdo ya que ofrecen unos problemas específicos como consecuencia de un régimen también propio y distinto de lo que es el supuesto más general antes descrito.

Ello, y adelantamos alguna idea, porque a la luz de la normativa vigente puede considerarse que, si la liquidación inicialmente girada ha sido objeto de anulación en el recurso interpuesto en su día, ha dejado de existir y ha sido expulsada del orden jurídico, al dictarse la siguiente -segunda- liquidación debería entenderse que es esta última la única existente y que, por ello, pasa a ser la “regularización” de referencia para prestar la conformidad y para aplicar las precitadas disposiciones legales. Es decir, sólo una impugnación suscitada contra la nueva liquidación sería motivo para la pérdida de la reducción aplicable a la sanción derivada ahora de la misma. Abundaría en esta consideración el hecho de que la primera sanción haya sido asimismo anulada y sustituida por otra.

Somos conscientes que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 5 de marzo de 2004, ha resuelto la cuestión en un caso en que la sala de instancia declaró su negativa a que la impugnación de los intereses de demora llevara consigo la pérdida de la reducción de la sanción por conformidad. Frente a esta doctrina, la Administración solicitaba que se fijase la siguiente doctrina legal: “Que el derecho a obtener la reducción del 30% de la sanción por infracción tributaria grave, regulado en el art. 82.3 de la Ley General Tributaria, está condicionado a la conformidad del sujeto infractor con la propuesta de regularización que se le formule, de modo que, impugnada la liquidación tributaria, por discrepancia con cualquiera de los conceptos a que se refiere el art. 58 de la Ley General Tributaria, incluidos los intereses de demora, se restablecerá la sanción que se hubiera aplicado de no mediar la conformidad”. Ante lo cual el Alto tribunal falló declarando:

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación en interés de la Ley, interpuesto por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de Canarias, contra la Sentencia dictada, en fecha 18 de Octubre de 2001, por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en el recurso contencioso administrativo no. 827/1998 y respetando la situación jurídica particular derivada de la Sentencia recurrida fijamos la siguiente doctrina legal: “Que el derecho a obtener la reducción del 30% de la sanción por infracción tributaria grave, regulado en el art. 82.3 de la Ley General Tributaria, está condicionado a la conformidad del sujeto infractor con la propuesta de regularización que se le formule, de modo que impugnada la liquidación tributaria por discrepancia incluso con los intereses de demora se restablecerá la sanción que se hubiera aplicado de no mediar la conformidad.”

No obstante, creemos que pueden existir argumentos para revisar esta situación en algunos extremos en los que claramente creemos que tal doctrina incurre en excesos. Para ello es necesario hacer un recordatorio de la figura de que ahora nos ocupamos.

II. La reducción de las sanciones por conformidad: naturaleza y fundamento

La doctrina ha debatido sobre la naturaleza de esta figura, discutiendo, con amparo en los cambios de criterios habidos en la propia regulación legislativa, si se trata de una forma de condonación automática

de las sanciones (de carácter parcial) o, a contrario, si de un criterio de graduación de aquéllas. Pues, como decimos, encontramos también en este debate posiciones del legislador que se alinean en uno u otro sentido. Así, hasta la LGT en su redacción de 1985 se consideró una manifestación de la condonación automática, pasando a ser, a partir de aquella reforma y hasta la ley 25/1995, en que se volvió a seguir esta tesis, un criterio de graduación de las sanciones. Tesis esta última que acoge la vigente Ley 58/2003, General Tributaria.

Por otra parte, parece claramente aceptado que el fundamento de la reducción por conformidad no es otro que el de procurar la mayor celeridad en la resolución de los procedimientos tributarios, evitándose además lo que se ha considerado como una litigiosidad excesiva, lo que nos conduce a recordar que esta figura fue enjuiciada por el Tribunal Constitucional, en sentencia 76/1990, en la que se planteó su constitucionalidad pues a *“a juicio de los demandantes, repugna tanto a los principios del Derecho Penal como a los del Derecho Administrativo sancionador la aceptación de ese tipo de «negociación» entre Administración y ciudadano sancionado con la finalidad de que éste renuncie a su derecho a recurrir las sanciones que se le impongan, porque ello coloca a este último en una inconstitucional situación de indefensión, que redundaría en la violación del derecho fundamental enunciado en el art. 24.1 de la Constitución, que es en lo esencial un derecho de acceso a los Tribunales de Justicia. Los recurrentes vinculan, por último, esta alegación al art. 106.1 de la Constitución, en la medida en que este precepto reitera el reconocimiento del derecho de acceso a la jurisdicción en lo tocante a la actuación de la Administración”*.

A la vista de las anteriores alegaciones, el TC declaró (Fto. Jur. 7º)

« Se trata de una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios y cuyo empleo es por ello frecuente en la legislación comparada, no siendo tampoco completamente ajena al campo de la legislación penal, como lo acredita el hecho de que en el art. 9.9 de nuestro Código Penal se contemple un atenuante que guarda alguna similitud con el criterio sancionador que ahora examinamos, ni tampoco al de la legislación procesal penal, en la cual el art.793.3.11 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal autoriza al Juez de lo Penal a reducir sensiblemente la pena, llegando incluso hasta la absolución, en una Sentencia de conformidad en la que el acusado hubiese reconocido los hechos.

Advertido lo cual debe desde luego añadirse que nada obliga a aquellos sujetos a prestar tal conformidad, y que si lo hacen es porque esperan obtener un beneficio -la reducción de la cuantía de la multa- que de otro modo, sin tener derecho a ello, no hay seguridad en obtener. Se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar. Por otro lado, como hace notar el Abogado del Estado, la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de justicia. En resumidas cuentas, la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía. Mantener la conformidad es, pues, una facultad -no una

obligación, ni siquiera un deber- para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación in melius de la cuantía de la sanción pecuniaria.

A lo hasta ahora dicho, es menester añadir una última precisión. Tal y como destaca el Abogado del Estado debe excluirse, por carecer de sentido, una interpretación de la letra h) del art. 82 que propiciara una agravación de la sanción tributaria en el caso de que no se acepte la propuesta de liquidación que la Administración formule. Sólo la conformidad del contribuyente tiene expresamente reconocido en la Ley un efecto graduatorio de la sanción, y obviamente con un sentido mitigador de la misma. En consecuencia, no puede admitirse que dicho criterio -o, por mejor decir, su contrario: la disconformidad- pueda jugar también in peius para agravar la sanción al sujeto pasivo, retenedor o responsable, pues ello conllevaría un injustificable efecto intimidatorio que menoscabaría el derecho de defensa de los interesados dentro de un procedimiento sancionador de carácter contradictorio. En consecuencia, no puede entenderse el art. 82 h) como norma impeditiva del recurso a la jurisdicción, en cuyo caso sería inconstitucional por contrario al art. 24.1 de la Constitución, sino como un beneficio ofrecido al contribuyente conforme con la liquidación para graduar in melius la sanción que, según la Administración tributaria, le corresponde.»

Por lo anterior, tampoco cabría ahora argumentar por nuestra parte en la dirección que se hizo en el citado recurso, pues la constitucionalidad de la figura está salvada con esta sentencia, si bien – los hemos resaltado en **negrita**- se hace con argumentos que nada tienen que ver con la cuestión ahora planteada pues al contribuyente no se le solicita su conformidad con los hechos o el reconocimiento de los mismos, sino con la liquidación tributaria. Es decir, con el derecho; con la aplicación de la Ley al caso. Pero la sentencia está dictada.

En resumen, que tenemos dos sentencias –Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional- que parecen cerrar cualquier reflexión útil sobre la materia, a pesar de lo cual creemos que la solución dada no es enteramente correcta y que ha de volverse sobre lo hasta ahora consolidado.

III. Su regulación actual

Aunque sea brevemente, advertiremos que la reducción de las sanciones por conformidad no tiene una aplicación general sino restringida y sujeta a determinadas condiciones y requisitos.

Así, según el artículo 187.1 LGT, su aplicación se realizará en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada así como en el de Inspección. Procediendo exclusivamente tal reducción sobre las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de la ley. Es decir, no es aplicable a todas las sanciones sino en aquellas en las que existe una liquidación precedente. Su importe se cifra en una reducción del 30 por ciento de la cuantía de la sanción, una vez aplicados los restantes criterios de graduación.

Por otra parte, los requisitos que se exigen para aplicar la reducción, deducimos que son dos: la conformidad con la liquidación y la no interposición de un recurso contra ésta. Este último parece ser el condicionamiento determinante, pues es sabido que, prestada la conformidad a la regularización, es posible recurrir el acto de regularización o liquidación, en un momento posterior.

En cuanto a la conformidad con la liquidación, diremos que se ha debatido sobre su naturaleza, afirmando unos que se trata de un acto semejante a la confesión extrajudicial —lo que confirmaría la exposición de motivos del Reglamento General de Inspección de 1986—, mientras que otros la consideran como una transacción, en donde Administración y contribuyente se hacen concesiones recíprocas. Ambas posiciones han merecido críticas acertadas ya que ninguna logra dar explicación satisfactoria de los efectos de la conformidad del contribuyente a la propuesta de regularización.

Toda la doctrina al respecto —relativa a la naturaleza y alcance de la conformidad— se ha venido construyendo sobre lo ya elaborado en relación con la conformidad del contribuyente a las actas de inspección, sin que se haya resaltado que, con este fundamento, habría de acogerse, como comúnmente aceptado, que la conformidad sólo puede extenderse a los elementos de hecho y nunca resultaría vinculante cuando versase sobre los elementos de derecho —el derecho se aplica con independencia de la voluntad de los sujetos—, razón por la que bien podría entenderse que la discusión sobre cuestiones jurídicas afectantes al acto de regularización no romperían la conformidad prestada por el interesado. Sin embargo, la ley tributaria viene exigiendo que la conformidad se extienda a la “regularización” en su totalidad o más precisamente, a la liquidación. Es decir, a la cuota, recargos e intereses.

Respecto de las formas de expresión de la conformidad del contribuyente, las normas de aplicación tratan de facilitar su manifestación, si bien sólo se entiende prestada definitivamente cuando sea posible tener constancia de que el obligado tributario no ha interpuesto recurso o reclamación contra el acto de regularización. Así, el artículo 7 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, distingue dos situaciones:

Primera, los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada. En estos casos, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entiende producida la conformidad cuando el contribuyente no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación. A este efecto, se aplica una reducción de carácter “provisional” en la sanción cuando, en el momento en que se vaya a imponer ésta, todavía no hubiera transcurrido el plazo para interponer el recurso o reclamación contra la liquidación. Ello sin perjuicio de que posteriormente se restablezca en su integridad el importe de la sanción en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación. En segundo lugar, los procedimientos de inspección. En estos casos las normas facilitan en gran medida la forma en que ha de entenderse prestada la conformidad, pues se admite cuando el contribuyente suscriba un acta de conformidad; cuando, en un momento posterior, manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación que hubiese ordenado el inspector-jefe; y cuando, habiéndose suscrito un acta de disconformidad, el contribuyente manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

Es precisamente debido a este contexto normativo (arts. 187.1 LGT y 7 RD 2063/2004), y como ha señalado Almudí Cid citando la Resolución del TEAC 12 de julio de 2006 y la SAN de 8 de noviembre de 2005 (“El procedimiento sancionador en materia tributaria), por lo que se entiende que la conformidad deberá prestarse en el seno de los procedimientos de liquidación, razón por la que será posible aplicar la reducción cuando, la resolución o sentencia que declaren la inadecuación a derecho de la liquidación, ordenen una retroacción de actuaciones de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, ya que con tal retroacción de actuaciones nos volveríamos a situar en el seno de estos procedimientos. Si bien, se rechaza esta posibilidad —una segunda reducción de la sanción—

cuando se haya dictado resolución o sentencia anulatoria de la liquidación y se produzca otra nueva liquidación en sustitución de la primera, pues, al tenor de las normas tributarias, nos encontraríamos en el seno de un procedimiento de ejecución de la sentencia y no en un procedimiento de aplicación del tributo. Tesis esta última que tratamos precisamente de revisar en esta líneas.

En cuanto al segundo de los requisitos – la no impugnación de la liquidación– que las normas vigentes exigen para reducir la sanción, una vez prestada, o supuestamente prestada, la conformidad, solo indicaremos ahora que la Ley lo establece en los siguientes términos: “siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa”, ordenando también que, el importe de la reducción practicada se exija sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización (art. 188 LGT).

Ha de señalarse al respecto que la recuperación de la sanción en su integridad, cuando se recurre la liquidación, ha tratado de regularse en la LGT como una actuación sin nuevos actos administrativos y sin procedimiento, razón por la que ordena que simplemente se le notifique al contribuyente. Ahora bien, en todo caso, pensamos, el contribuyente siempre podrá interponer un recurso o reclamación contra esta “elevación al íntegro” de la sanción, al menos cuando el recurso se fundamente en la improcedencia de esta “recuperación” del importe total de la sanción. Es decir, estamos ante un acto administrativo por el que se rectifica uno anterior –la sanción reducida– pudiendo discutirse la utilización de este momento, el de la notificación del acto rectificado, para reabrir la revisión de la sanción, salvando siempre esta posibilidad cuando el motivo del recurso se centre precisamente en la improcedencia o defecto de la rectificación practicada.

Al respecto nada dicen las normas, salvo que por un principio de economía procesal, se ordena en ese mismo precepto (art. 188 LGT) que no será necesario interponer recurso independiente contra el acto de rectificación de la sanción si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida. En tal caso, también se dispone que “la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija”.

IV. La dependencia de la sanción respecto de la liquidación de la que toma su causa

Una vez expuestos en forma resumida los elementos sustanciales de la figura que nos ocupa y algunas de las cuestiones que no tienen solución cierta, expondremos los argumentos que consideramos exigen matizar las anteriores afirmaciones y, en su caso, revisarlas en todo o en parte.

Con este fin, comenzaremos por examinar la relación existente entre las sanciones y las liquidaciones de que aquéllas traen causa, pues a nuestro juicio tal relación se establece en dos planos diferentes: el procedimental y el material o sustantivo.

En el plano procedimental, hemos de advertir que, a partir del momento en que se separa el procedimiento liquidador del sancionador, el hecho de prestar la conformidad con la liquidación ya no es, como decía el Tribunal Constitucional, “un beneficio ofrecido al contribuyente conforme con la liquidación para graduar in melius la sanción”, sino que ha pasado a ser, al menos, un beneficio no actual, pues en el momento en que

se exige al contribuyente que preste su conformidad a la liquidación, todavía no se conoce si procede o no algún tipo de sanción a la que se le aplicaría la reducción. Es más, se pueden incluso suscitar problemas derivados de los plazos habilitados legalmente para iniciar el procedimiento sancionador. Esto es lo que se pone de manifiesto en la sentencia del TSJ de Canarias de 28 de abril de 2005, cuando declara que «al depender la cuantificación de la sanción de la cantidad que se ha dejado de ingresar, la anulación de la liquidación que fija dicha cuota debe llevar a que se estime el recurso, anulándose la sanción impuesta, no porque la conducta no esté tipificada, ni no sea sancionable, sino porque es necesario partir de la liquidación girada para la correcta fijación de la multa proporcional, de manera que siendo un acto derivado de la liquidación, procede la anulación, a fin de que girada la nueva liquidación conforme a lo establecido por la resolución del TEAR, se incoe un nuevo expediente sancionador, si no hubiera prescrito el derecho de la Administración, y se dicte una nueva resolución sancionadora». Y, en igual sentido, la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2008.

Por su parte, en el plano material o sustantivo la sanción resulta ser un acto dependiente de la validez de otro, la liquidación. De ahí que pueda decirse que, aplicada la reducción a una sanción, ésta no deviene “definitiva” (J. Aneiros emplea la expresión “provisional” para referirse a la reducción inicialmente aplicada pero reactivable) hasta que han transcurrido los plazos habilitados para la interposición de los recursos o reclamaciones.

Así, la jurisprudencia ha declarado la dependencia de la sanción a la suerte que corra la liquidación en lo que se refiere a su cuantificación y a su propia existencia, “por lo que, incluso con posterioridad a la imposición de la sanción, y a pesar de que ésta haya devenido firme y consentida, la nulidad total o parcial de la liquidación tendrá incidencia sobre aquélla” (Almudí Cid). En este sentido, la STSJ de Madrid, de 22 de marzo de 2007, declara que:

«... es cierto, como apunta la Administración, que en general la interposición en plazo de los recursos contra los actos administrativos es un requisito necesario para su viabilidad, pero en este caso la anulación del acuerdo sancionador no está condicionada por esa exigencia legal, sino que deriva de la revocación de la liquidación de la que trae causa, de tal manera que la subsiguiente anulación de la sanción es una consecuencia jurídica inherente a la revocación de la liquidación, anulación que debe decretarse incluso de oficio y que en este caso debió declarar el TEAR de Madrid en la resolución impugnada en virtud de la petición deducida en tal sentido por el reclamante».

Y, más claramente, el mismo TSJ de Madrid, en la sentencia de 4 de noviembre de 2008 (rec. 439/2006. Ponente: Gandarillas Martos, Miguel de los Santos) resolviendo un recurso contra una liquidación por cuota e intereses de demora que resultó estimada en parte y en la que se ordenaba la práctica de nueva liquidación, declaró:

«TERCERO.Para desestimar la reclamación el órgano de revisión afirmó que la anulación de la liquidación no conlleva la anulación de la sanción, “que constituye una liquidación autónoma contra la que se pueden interponer los recursos procedentes, y que corre una suerte independiente de la liquidación principal”.....

CUARTO. No puede estar la Sala más en desacuerdo con la afirmación del TEAR. La vinculación entre sanción y liquidación, en los supuestos de dejar de ingresar, son tan obvios, que sin la primera resulta

imposible hablar de infracción típica y sancionable. Resulta un profundo contrasentido afirmar la viabilidad de una sanción por dejar de ingresar deuda tributaria, en todo o en parte, del artículo 79.a) de la derogada Ley General Tributaria, cuando lo que no existe es cuota, bien por la falta de determinación, bien porque determinada haya sido anulada.

Debería ser la propia Administración, quien de oficio procediera a dejar sin efecto una sanción cuya liquidación ha sido anulada, vía revocación del artículo 105 de la Ley 30/92..... En la actualidad esta vía de revisión está plenamente admitida en el vigente artículo 219.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria .

No obstante y con independencia del régimen jurídico aplicable, parece contrario a toda razón mantener la sanción y la consiguiente vía de apremio, cuando la liquidación de que ambos actos derivaban fue anulada.»

En conclusión, la dependencia de la sanción respecto de la liquidación de que toma su causa, se manifiesta tanto en el plano de los procedimientos, como en el material, existiendo una especie de acto –el sancionador- que no puede mantenerse cuando la liquidación ha sido anulada, ello a pesar de su independencia a ciertos efectos, como es la posibilidad de su reclamación autónoma y distinta respecto de la impugnación del acto de liquidación. Tal dependencia hace que los efectos de la anulación de la liquidación se transfieran a la sanción correspondiente, si bien, esta afirmación debe ser analizada a la luz de otros principios –conservación de actos y trámites- y de lo establecido tanto en la Ley 30/1992 (LRJPAC) como en la propia normativa tributaria.

En efecto, la Ley 30/1992, en su artículo 64, al regular la transmisibilidad de los efectos de la nulidad de un acto, dispone que: *La nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero.* Al respecto, dice González Pérez, comentando la Ley de Procedimiento Administrativo de 1957, que tal disposición “debe interpretarse como alusiva de aquellos actos administrativos que se han dictado sobre el supuesto de la validez de un acto que luego ha venido a anularse, pero con independencia de él”.

Y en el art. 66 (conservación de actos y trámites) de la precitada Ley se declara que: *El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la infracción.*

Ambos preceptos son un efecto de la aplicación del principio favor acti o de economía procesal, que resultan aplicables cuando, en la anulación de un acto y su sustitución por otro, sea previsible que la reiteración de actuaciones conducirá al órgano que dictó el acto anulado a dictar uno nuevo con el mismo contenido, al menos parcialmente. No así cuando aquella previsibilidad carezca de fundamento.

De la conjunción de ambos resulta, de un lado, que la anulación de un acto, debe implicar la nulidad de aquellos otros que sean dependientes del primero, pero, de otra parte, conservando aquellos actos o trámites cuando sea previsible que la reiteración de actuaciones conducirá al órgano que dictó el acto anulado a dictar uno nuevo con el mismo contenido. Es decir, economía procesal pero sólo en los casos en que esté justificada la conservación de lo actuado.

Por su parte, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa y con referencia a las reclamaciones económico administrativas, dispone:

«Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.

*3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, **se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación**, con mantenimiento íntegro de su contenido.*

.....

*Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, **la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado**. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados...»*

Una vez más, como no podía ser de otro modo, encontramos una regulación sobre los efectos de la nulidad de un acto respecto de los que dependan del primero en el sentido de la necesaria anulación de aquéllos pues habría desaparecido el presupuesto fáctico que les permite subsistir en el orden jurídico, a salvo, aquéllos casos en que puedan conservarse algunos de sus elementos que no se verían afectados. Procediendo entonces su rectificación en lo necesario.

Así es como lo interpreta la STSJ de Galicia de 25 de junio de 2008 al declarar que:

« si de la liquidación consecuencia del Acta de Conformidad resulta una cuota inferior a la contemplada en la liquidación provisional practicada por el órgano de Gestión Tributaria, es evidente, conforme a lo dicho, que procederá su reducción en la cantidad correspondiente, ya que fue aquella cuota la determinante de cuantía inicial. Ello determina la anulación de la sanción, sin perjuicio de que se pueda rectificar su importe, al objeto de adecuarlo a la cuota correspondiente en los términos de la presente resolución».

Y, finalmente, en el supuesto de que se estime parcialmente el recurso frente a una liquidación del que derive la imposición de una sanción, habrá de atenderse al contenido del fallo, pues en buena parte de los casos deberá iniciarse un nuevo procedimiento sancionador (Almudí Cid).

Expuesto lo anterior, podemos ahora concluir que, la dependencia de las sanciones respecto de la liquidación que conforma su necesario presupuesto previo, hace inviable su existencia si la regularización ha sido anulada, salvo que, en virtud del principio de conservación de los actos, éstos puedan ser simplemente rectificadas, lo que deberá administrarse en el sentido de ser aplicable cuando se pueda prever que, en todo caso, el contenido esencial del acto se mantendría invariable. Por otra parte, debemos estar en cualquier supuesto al contenido de la declaración de nulidad efectuada por la resolución o sentencia, pues si esta ordena la retroacción de actuaciones del procedimiento liquidador, parece innegable que la

Administración deberá evaluar de nuevo todas las circunstancias y hechos que puedan ser determinantes para el inicio, o no, de un nuevo procedimiento sancionador.

Es decir, el principio de conservación de actos y trámites, tiene sus límites, más allá de los cuales no debe ser aplicado, de tal modo que, en nuestro caso, una sanción, derivada de una liquidación anulada, sólo debería ser objeto de rectificación cuando, además de no haberse afectado sus elementos sustanciales, sea previsible que la Administración volvería a imponer nuevamente la sanción, aunque pudiera variar el importe de la misma.

V. La pérdida de la reducción en la sanción en caso de impugnación de la liquidación

Una vez que hemos expuesto el estado de la cuestión en el tema que nos ocupa, podemos ya abordar su examen en la forma en que expusimos podría ser objeto de un replanteamiento.

A este fin, recordemos que la reducción de la sanción, conforme se ha regulado en la LGT, se hacía depender de la no impugnación de la liquidación precedente, si bien la forma en que lo dispone la Ley no es exactamente coincidente en las dos ocasiones en que se ocupa de ello. Así, en un caso ordena *“que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa”* (art. 187 LGT), mientras que, en otro, afirma que se perderá la reducción *“cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización”* (188 LGT). Posiblemente se trate solamente de diferencias de estilo pero que pueden sernos útiles a la hora de conocer con precisión el mandato del legislador.

Pues bien, la primera cuestión que debemos plantearnos es el significado de los términos “recurso o reclamación”, pues, según la norma, su mera interposición –no dice que sea necesario que se produzca “en tiempo y forma”- conlleva la pérdida de la reducción provisionalmente aplicada.

A este efecto recordemos que en el artículo 213 de la LGT al referirse a los medios de revisión se diferencian los procedimientos especiales de revisión (enumerados en el 216) del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas. Esta diferenciación es debida entre otras causas a la diferente calificación que tienen aquellas vías, pues los procedimientos especiales de revisión no pueden calificarse como recurso o reclamación ya que, incluso cuando se pueden iniciar a solicitud del interesado, tal actuación no puede calificarse técnicamente como recurso o reclamación (tampoco el texto de la Ley emplea estas expresiones para referirse a la iniciativa del contribuyente). Pues bien, si a ello añadimos que según vimos anteriormente, la LGT cuando regula la pérdida de la reducción de la sanción emplea la expresión *“que la liquidación resultante no sea objeto de **recurso o reclamación económico-administrativa**”* (art. 187 LGT), no parece desacertado pensar que, el inicio por parte del contribuyente de cualquiera de los procedimientos especiales de revisión en relación con una liquidación tributaria –la devolución de ingresos indebidos requeriría seguramente algunas precisiones- no debe ser determinante de la pérdida de la reducción del importe de la sanción, aplicada provisionalmente.

Esta argumentación podría extenderse en algunos casos concretos. Así en la revocación o en la rectificación de errores, es totalmente improcedente hablar de su naturaleza de recurso o de reclamación, etc. Así lo ha reconocido expresamente la Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2007 al mantener la reducción de la sanción en los supuestos en los que el contribuyente interpuso un recurso extraordinario de revisión,

considerando que, otra cosa, supondría un resultado desproporcionado con la finalidad perseguida por la norma.

Por otra parte, si nos fijamos en la declaración de nulidad de pleno derecho, dado que las irregularidades del acto son tan graves que ni el acto ni sus efectos son objeto de protección alguna para el mantenimiento de ninguno de sus efectos en el orden jurídico, es sabido que se le suele imputar por la doctrina y la jurisprudencia su carácter *ex tunc*. Es decir, los efectos de la nulidad se retrotraen al momento en que se dicta el acto para expulsar cualquiera de sus efectos del orden jurídico, razón por la que sería difícil entender que el contribuyente pudo prestar su conformidad a una liquidación absolutamente nula y, menos, pretender el mantenimiento de un efecto tan importante como es la aplicación de una sanción al destinatario de la liquidación anulada. Si ello es así, no debemos dudar que, declarada nula de pleno derecho una liquidación que conllevó una sanción reducida, si fuera posible dictar una nueva liquidación sobre los mismos hechos, habría que aplicar nuevamente la reducción a la sanción que, en su caso, pudiera imponerse. Es decir, el nuevo acto de liquidación que pudiera dictarse deberá ser la referencia única –ya que es el único acto que ha existido– para apreciar si existe conformidad del contribuyente con la liquidación. Ahora bien, debemos advertir que la nulidad de pleno derecho no es un procedimiento, sino que hace referencia a determinados vicios de los actos. Es decir, que los motivos de nulidad plena pueden ser alegados en la vía del procedimiento especial de revisión, pero también dentro, por ejemplo, de la vía económico administrativa. En este segundo caso, no encontraríamos ningún argumento –al margen de la literalidad de la norma– para no mantener en este caso la conclusión alcanzada cuando el contribuyente hubiese instado el procedimiento especial.

Una vez expuesto el sentido en que debe ser entendido el condicionamiento a que somete la Ley para “reactivar” el importe total de la sanción inicialmente reducida, podemos examinar la situación respecto de los recursos ordinarios: reposición y reclamación económico administrativa. Ambos, en principio, determinantes del restablecimiento del importe total de la sanción.

En este caso debemos partir de la propia literalidad de la Ley y de la forma en que se interpreta por la Administración y los tribunales, añadiendo a ello que, los vicios de los actos que son revisables en esta vía no son de tal naturaleza que la presunción de validez y la eficacia del, si no son destruidos, se protegen cuando el acto queda firme y consentido. Pero cuando el acto de liquidación es objeto de anulación, éste ha dejado de existir y ha sido expulsado del orden jurídico, siendo sustituido por la liquidación dictada en ejecución de la resolución del citado recurso o como consecuencia de la retroacción del procedimiento ordenada por la resolución o sentencia.

Entendida así la cuestión, al dictarse la siguiente –segunda– liquidación debería entenderse que es esta última la única existente y que, por ello, pasa a ser la “regularización” de referencia para aplicar la precitada disposición legal. Es decir, sólo la impugnación suscitada contra la segunda liquidación sería motivo para la pérdida de la reducción aplicable a la sanción derivada de la misma. Abundaría en esta consideración el hecho de que la primera sanción también ha sido normalmente anulada y sustituida por otra.

No obstante ello, y a la luz de lo expuesto anteriormente, bien se puede entender que cuando la anulación afecta a elementos de la liquidación (intereses) que no inciden sustancialmente en la sanción, se debe admitir que, por el principio de conservación del acto de la liquidación, éste sigue siendo la referencia necesaria para la sanción impuesta, siendo además previsible que la Administración si hubiera de

desarrollar un nuevo procedimiento sancionador, concluiría con el mismo contenido que el anterior.

Ahora bien, cuando la anulación de la liquidación afecta a los hechos determinantes del ejercicio de la potestad sancionadora (principalmente a la cuota), aunque se puedan mantener los demás elementos de la liquidación en la que nuevamente se dicte, lo cierto es que la sanción se impuso sin fundamento jurídico. Es decir, nunca debió imponerse. En estos supuestos, que naturalmente solo son determinables caso a caso, en los que se hace necesario dictar una nueva liquidación sobre la base de nuevos elementos de hecho o de derecho, en el momento de aplicarse la sanción el único parámetro de referencia para ésta es la nueva liquidación.

Es en estos márgenes en donde, creemos, se debe revisar la situación actual de forma que no se entienda de forma automática que, recurrida la primera liquidación y, aunque anulada, la sanción que, en su caso, se imponga –anulada, o no, de oficio la anterior- no pueda ya ser objeto de reducción por conformidad, siempre que frente a la liquidación de referencia no se interponga recurso o reclamación.

Revista Técnica Tributaria

Estudios

- David Pérez - Bustamante Yabar
- Aurora Ribes Ribes
- Víctor Manuel Sánchez Blázquez



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Nuevas Aportaciones de Ámbito Europeo en relación al Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

David Pérez-Bustamante Yabar

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos
Abogado. Uría Menéndez

Resumen

Análisis de la petición de 28 de enero, de la Comisión Europea a España de modificar el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en lo que es contrario a la Directiva 2008/7/CE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y posibles consecuencias de la cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo mediante auto de 24 de septiembre de 2009 al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la que se consulta sobre el alcance del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Abstract

Analysis of the communication dated January 28, of the European Commission to Spain requesting the modification of section 108 of the Spanish Securities Act in order to fulfil the requirements of Directive 2008/7/EEC, regarding indirect taxes on the raising of capital, and the potential consequences of the pre judicial question issued by the Administrative Section of the Supreme Court dated September 24, 2009 to the European Court of Justice, requesting clarification of the situation of section 108 of the Spanish Securities Act.

Palabras clave

(Impuesto sobre) Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (Ley del) Mercado de Valores, Directiva 2008/7/CE, Comisión Europea, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Key words

Transfer Tax and Stamp Duty (Act), Securities (Act), Directive 2008/7/CE, European Commission, European Court of Justice.

Índice

1. Planteamiento
2. Cuestiones Preliminares
3. Compatibilidad del artículo 108 la Directiva 2008/7/CE: La petición de la Comisión
4. La cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante auto de 24 de septiembre de 2009
5. Conclusiones

1. Planteamiento

En el presente artículo pretendemos analizar las más recientes cuestiones que se han planteado como consecuencia de la interacción del ámbito jurídico tributario europeo con el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores ("**Ley del Mercado de Valores**")¹.

Concretamente se analizara, en primer lugar, la petición del pasado 28 de enero, de la Comisión Europea a España, en la que se solicita la modificación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en lo que es contrario a la Directiva 2008/7/CE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales ("**Directiva 2008/7/CE**"). En segundo lugar, se analizará el alcance y posibles consecuencias de la cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo mediante auto de 24 de septiembre de 2009 al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la que se consulta sobre el alcance del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

2. Cuestiones Preliminares

Antes de proceder al examen de las novedades referidas, es oportuno realizar un breve análisis sobre ciertas cuestiones en torno a la naturaleza del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, especialmente en lo que se refiere a su naturaleza jurídica, tanto en el momento de su génesis como en la actualidad.

Podemos avanzar que, en nuestra opinión, esta naturaleza jurídica se ha transformado, a través de las distintas modificaciones del legislador, desde la correspondiente a una norma anti-elusión de carácter especial, hasta la configuración propia a la de un hecho imponible. Consideramos que este análisis procede a los efectos de valorar adecuadamente el impacto que presentan las cuestiones enunciadas en nuestro planteamiento.

Como es notorio, el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, es creado como una norma antiabuso, teniendo por objetivo el de evitar que, mediante transmisiones de valores representativos del capital de sociedades inmobiliarias, se pudiera evitar la tributación indirecta generada por la transmisión de los inmuebles titularidad de dichas sociedades y, concretamente, la tributación por la modalidad de

¹ Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados².

El precepto ha sufrido diversas modificaciones desde su creación. El origen legislativo del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores se encuentra en el artículo 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que determinaba la aplicación de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la transmisión de más del 80 por 100 de acciones o participaciones de sociedades cuyo activo estuviese integrado en más de un 80 por 100 por inmuebles.

El artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores
(i) no requiere para su aplicación la existencia de un ánimo fraudulento por parte del sujeto pasivo, y (ii) los efectos jurídicos correspondientes a este supuesto de hecho no son los que corresponderían a la norma que debería haber sido de aplicación.

No obstante, actualmente el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores determina la tributación por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en aquellos supuestos en los que, con carácter general, se produzcan adquisiciones de valores representativos del capital de sociedades cuyo activo se encuentre constituido al menos en su 50% por inmuebles situados en España, siempre que, como consecuencia de esta adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas, si bien con ciertas excepciones.

Pese a su génesis como norma anti-elusión, lo cierto es que, de acuerdo con la evolución del precepto, no podemos afirmar que el actual artículo 108.2 pueda ser calificado como tal en la actualidad. De esta forma, las cláusulas anti-elusión se configuran de tal suerte que a una determinada situación fáctica, a la que se identifica con la realización de una maniobra fraudulenta, se ligán unas consecuencias jurídicas concretas y que consisten en la aplicación del régimen fiscal que se trataba de eludir.

No obstante, el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores (i) no requiere para su aplicación la existencia de un ánimo fraudulento por parte del sujeto pasivo, y (ii) los efectos jurídicos correspondientes a este supuesto de hecho no son los que corresponderían a la norma que debería haber sido de aplicación.

En cuanto a la primera de estas características, además de la redacción literal del precepto, en cuya virtud el ánimo fraudulento no se configura como presupuesto necesario para aplicación del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, la jurisprudencia ha venido a refrendar esta interpretación literal. En este sentido, entre otras, la Sentencia 981/2003, de 1 de julio, del TSJ de la Comunidad

2 En este sentido, Viana Barral y Bastida Peydro consideran que *"El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores es una de las normas antiabuso de mayor raigambre en nuestro sistema impositivo. Como es sabido, su objetivo es evitar que mediante fórmulas de interposición societaria se eluda la tributación indirecta en el tráfico inmobiliario [...]".* Víctor Viana Barral y Miguel Bastida Peydro. *"Cuestiones Prácticas Derivadas de la Nueva Redacción del Artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de Julio, del Mercado de Valores"*. Partida Doble. n.º 211, Julio-Agosto 2009. p. 64.

Pese a su génesis como norma anti-elusión, lo cierto es que, de acuerdo con la evolución del precepto, no podemos afirmar que el actual artículo 108.2 pueda ser calificado como tal en la actualidad.

Valenciana considera que “no es óbice a lo anterior el que se afirme —y no hay razón para dudar de ello— que no hay intención defraudatoria alguna en la operación, pero lo cierto es que la norma no recoge ninguna precisión al respecto de que concurra fraude, negocio indirecto o semejante, por lo que no es preciso que exista o se acredite tal elemento y basta con que se den los requisitos que la norma taxativamente establece”.

Respecto al segundo de los mencionados, merece la pena reseñar que, de hecho, la consecuencia que se determina como

consecuencia de la aplicación del artículo 108.2 es mas gravosa para el adquirente en la mayor parte de los casos que la que hubiera correspondido en el supuesto en el que procediera la aplicación de la norma en su caso procedente.

Así, en el supuesto de una transmisión directa de los inmuebles por la sociedad, esta operación tributaría por Impuesto sobre el Valor Añadido, de tal suerte que el impuesto soportado por el adquirente sería directamente deducible por este en la medida en que el inmueble adquirido se utilice para realizar operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en el supuesto en el que se aplique el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, procederá la tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas, impuesto final, no existiendo ni siquiera la posibilidad de renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tradicionalmente, la doctrina ha venido considerando que estas dos características responden a la naturaleza del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores de norma anti-elusión de carácter especial, en la que estas características, a diferencia de las normas anti-elusión de carácter general, no deben ser necesariamente cumplidas³.

No obstante, consideramos que, tanto la evolución de la redacción del artículo 108.2 como la interpretación jurisprudencial de su alcance, permite considerar que el mencionado artículo ha dejado atrás su origen de norma anti-elusión específica para configurarse como un verdadero hecho imponible, siendo esta circunstancia expresamente patente tras las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

De acuerdo con esta última modificación, los elementos configuradores de la estructura del artículo, es decir, sujeto pasivo, base imponible, y sobre todo hecho imponible queda configurado alrededor de un amplio concepto de adquisición de control sobre sociedades inmobiliarias, susceptible de

3 En este sentido García Novoa considera que “Por tanto, el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores constituye una cláusula especial antielusiva, y así debe ser contemplada. Como toda cláusula especial antielusiva la misma tiene un presupuesto concreto, en tanto se habilita para hacer frente a una concreta actividad elusoria. Cesar García Novoa “El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores: aproximación a una técnica antielusoria”. Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, Monografía nº 3. 2008. Madrid. p. 23.

ser completado a través de la aplicación de normas anti-elusión generales y pudiendo ser aplicado independientemente de la existencia de un ánimo defraudatorio expreso o presunto en la intención del sujeto pasivo⁴.

Es decir, la voluntad del legislador ha venido determinando que, de forma progresiva, una norma anti-elusión específica, que pretendía evitar el aprovechamiento abusivo de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la transmisión de acciones o participaciones de sociedades cuyo patrimonio estaba casi exclusivamente compuesto por bienes inmuebles, como consecuencia de la interposición de sociedades con el propósito específico de garantizar la aplicación de la exención, en un hecho imponible.

Tanto la evolución de la redacción del artículo 108.2 como la interpretación jurisprudencial de su alcance, permite considerar que el mencionado artículo ha dejado atrás su origen de norma anti-elusión específica para configurarse como un verdadero hecho imponible

De acuerdo con su nueva configuración, el propósito del artículo 108.2 de la LMV no parece que sea la lucha contra el fraude fiscal, sino asegurar la aplicación de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de valores representativos de sociedades con inversiones en activos inmobiliarios, independientemente de su actividad, siendo promotores de estas modificaciones los sujetos activos de estos tributos, las Comunidades Autónomas. Es decir, podría llegar a pensarse que la actual finalidad del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores es, en la actualidad, eminentemente recaudatoria.

Desde esta perspectiva se entiende que el legislador haya decidido hacer caso omiso a las recomendaciones que, desde la doctrina, se han realizado sistemáticamente, en las que se solicita que se modifiquen los procedimientos a través de los cuales se lucha contra el fraude fiscal instrumentado a través de la interposición societaria. Esta perspectiva también explicaría que el legislador no haya preferido acometer

4 Coincidimos en este punto con Fuster Tozer y Marín Benítez, cuando señalan que *“Este planteamiento del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores como norma anti-elusión de carácter específico deberá ser cuestionado tras las modificaciones que en su redacción introducirá la Ley de Medidas de prevención del fraude fiscal. Así, los diferentes elementos constitutivos de la norma (supuesto de hecho, sujeto pasivo, base imponible) se van a configurar con la nueva redacción alrededor del concepto “toma de control” sobre una sociedad con patrimonio mayoritariamente inmobiliario, concepto éste que presenta poca o ninguna conexión el hecho imponible del IVA (entrega de bienes) o con el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. Por otro lado, de un supuesto de hecho taxativo y con un ámbito de aplicación muy limitado, se va a pasar a un supuesto de hecho de contornos indefinidos y mucho más amplio. Siendo así, nos parece que la nueva redacción de la norma inaugura el establecimiento de un nuevo hecho imponible [...]”*. Rafael Fuster Tozer y Gloria Marín Benítez. *“El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores: Norma Anti-Elusión o Nuevo Hecho Imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas”*. Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid número 34. 2006. p. 103.

una modificación expresa del artículo 108.2 reconociendo su nueva finalidad, ya que las medidas recaudatorias suelen llevar asociado el correspondiente coste en términos políticos.

Es precisamente esta una de las claves que deben ser tenidas en cuenta para analizar el encaje del artículo 108.2 desde una perspectiva general y, en consecuencia, en el marco del derecho comunitario. En definitiva, para la interpretación teleológica de esta disposición se debe tener en cuenta la finalidad del mismo a través del análisis de cada una de las modificaciones que este precepto ha sufrido, no pudiendo considerarse como única finalidad válida la que inicialmente tuvo el legislador al crear el precepto hace más de 30 años, y menos cuando la finalidad del legislador actual es, de forma clara y patente, contrapuesta a la del legislador originario.

3. Compatibilidad del artículo 108 la Directiva 2008/7/CE: La petición de la Comisión

Con fecha 28 de enero de 2010, la Comisión Europea solicitó al legislador español⁵ que, en un plazo de dos meses, procediera a la modificación del gravamen al que somete el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a las transmisiones de capital cuando el aportante obtenga el control efectivo de una sociedad inmobiliaria, por ser contraria a la Directiva 2008/7/CE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

Esta petición ha adoptado la forma de un dictamen motivado, de acuerdo con el procedimiento de infracción previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Si en el plazo de dos meses el Estado español no reacciona de forma satisfactoria al dictamen motivado, la Comisión podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Como es conocido, la Directiva 2008/7/CE considera que los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales dan lugar a discriminaciones, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de los capitales. Los efectos económicos producidos son, por tanto, desfavorables para la agrupación y el desarrollo de las empresas, siendo particularmente negativos en la coyuntura actual, que exige imperativamente que se dé prioridad al relanzamiento de las inversiones.

En consecuencia, la Directiva considera que redundará en beneficio del mercado interior armonizar la legislación en materia de impuestos indirectos sobre la concentración de capitales, a fin de eliminar, en lo posible, los factores que puedan falsear las condiciones de competencia u obstaculizar la libre circulación de capitales.

Por ello, la Directiva 2008/7/CE en su artículo 5, establece que los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a lo siguiente: (a) aportaciones de capital, teniendo esta consideración, entre otras operaciones el aumento de capital social

5 Nota de Prensa de fecha 28 de enero de 2010, número de referencia de la Comisión para el asunto 2008/4760. <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/83&format=HTML&aged=0&language=ES&guiLanguage=en>

de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza⁶; (b) préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de aportaciones de capital; (c) inscripción en el registro o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades de capital puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica; (d) modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad de capital y, en particular la transformación de una sociedad de capital en una sociedad de capital de tipo diferente, el traslado, de un Estado miembro a otro Estado miembro, de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital, el cambio del objeto social de una sociedad de capital, y la prórroga del plazo de duración de una sociedad de capital; y las (e) operaciones de reestructuración⁷.

La Comisión considera en la petición objeto de análisis que el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores determina, en el supuesto de transmisiones del capital a entidades cuyo activo total esté constituido, de forma directa o indirecta, en al menos en un 50 % por inmuebles situados en España, además del pago del Impuesto sobre Operaciones Societarias que debe realizar la sociedad que amplía capital, la tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas del contribuyente que, a consecuencia de dicha aportación, obtenga una posición tal que le permita ejercer aumentar el control sobre esa entidad.

Pues bien, la Comisión concluye que esta posibilidad es contraria a lo dispuesto por la Directiva 2008/7/CE, norma que sustituye a la Directiva 69/335/CEE, en cuanto la mencionada preconiza que, para el correcto funcionamiento del mercado interior y para la prevención del falseamiento y de las interferencias en la libre circulación de capitales, es necesario eliminar o restringir los impuestos indirectos afectos a dicha circulación.

Por ello, en la noticia de prensa se recoge claramente que *“Según el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, en caso de transmisiones de capital a una entidad cuyo activo total esté constituido al menos en un 50 % por inmuebles situados en España o cuyos activos incluyan valores en otra entidad cuyo activo esté constituido al menos en un 50 % por inmuebles situados en España, el contribuyente que, a consecuencia de dicha aportación, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido el control, aumente su participación en el capital social de la*

6 El artículo 3 de la Directiva establece que tendrán la consideración de aportaciones de capital las siguientes operaciones: *“(a) la constitución de una sociedad de capital; (b) la transformación en una sociedad de capital de una sociedad, asociación o persona jurídica que no sea una sociedad de capital; (c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza; (d) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida, no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los de los socios, tales como el derecho de voto, o de participación en beneficios o en el remanente en caso de liquidación; (e) el traslado, de un tercer país a un Estado miembro, de la sede de dirección efectiva de una sociedad de capital cuyo domicilio social se encuentre en un tercer país; (f) el traslado, de un tercer país a un Estado miembro, del domicilio social de una sociedad de capital que tenga su sede de dirección efectiva en un tercer país; (g) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la capitalización de beneficios o de reservas permanentes o provisionales; (h) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital, por medio de prestaciones efectuadas por un socio, que no suponga un aumento del capital social, pero que dé lugar a una modificación de los derechos sociales o pueda aumentar el valor de las partes sociales; (i) el préstamo que contrate una sociedad de capital, si el acreedor tuviere derecho a una cuota-parte de los beneficios de la sociedad; (j) el préstamo que contrate una sociedad de capital con un socio, con el cónyuge o con un hijo de un socio, así como el contratado con un tercero, cuando esté garantizado por un socio, a condición de que el préstamo cumpla la misma función que un aumento del capital social”*.

7 Las operaciones de reestructuración a estos efectos se definen en el artículo 4 de la Directiva.

Podría llegar a pensarse que la actual finalidad del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores es, en la actualidad, eminentemente recaudatoria

misma, tendrá que abonar un impuesto sobre la transmisión patrimonial (con un tipo impositivo cifrado entre el 6 % y el 7 %), además del impuesto sobre las aportaciones (1 %) pagado por la empresa que amplía su capital.

La Directiva 2008/7/CE del Consejo permite a los Estados miembros recaudar un impuesto sobre las aportaciones que grave las transmisiones patrimoniales, pero su tipo impositivo no puede, en ningún caso, exceder del 1 % de la ampliación de capital y, de conformidad con el artículo 5 de

la Directiva, los Estados miembros no pueden recaudar ningún otro impuesto sobre dicha ampliación.

La Comisión considera que la legislación española afectada infringe el artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo al contemplar un impuesto que se añade al que grava las aportaciones de capital en el caso de determinadas transmisiones patrimoniales que entran en el ámbito de aplicación de la Directiva."

Lo cierto es que, precisamente por la entrada en vigor de la Directiva 2008/7/CE, la reciente Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ya había modificado el contenido de los preceptos de la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para, por un lado, eliminar los supuestos de exención aplicables en la modalidad de OS a las operaciones de reestructuración, que pasan a convertirse en supuestos de no sujeción, y, por otra, para introducir una exención en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, aplicable a dichas operaciones de reestructuración que, al quedar no sujetas a la modalidad de OS, podrían quedar sometidas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o, en su caso, a la de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

En consecuencia, solamente podría concurrir la aplicación del artículo 108.2 en aportaciones de capital no acogidas al régimen de reestructuración, y, incluso respecto de estas, no resultaba claro hasta que punto podría considerarse la posible aplicación de este artículo⁸.

En definitiva, de acuerdo con la actual normativa española, en determinadas aportaciones de capital pueden concurrir dos modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

8 En este sentido, compartimos la posición de Martín Samaniego cuando considera que "[...] la existencia en esas mismas transacciones de supuestos que pudieran caer bajo el ámbito de aplicación del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores y que no se encuentran amparados por la regla de incompatibilidad anteriormente mencionada (entre otros, los que afectan al aportante en un canje de valores o al socio que recibe acciones de la entidad absorbente en un proceso de fusión), ha llevado a la DGT a afirmar que la tarea de verificar si en un determinado caso se cumplen o no las condiciones del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores –señaladamente, si la sociedad cuyos valores se adquieren puede calificarse como inmobiliaria a los efectos de dicho precepto- ha de llevarse a cabo con anterioridad a la operación y no una vez realizada esta. Este criterio, juntamente con otros argumentos que con base en la finalidad declarada del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores conducen a idéntica conclusión, ha permitido excluir dichos supuestos de cualquier sujeción al gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas". Víctor M. Martín Samaniego "Compatibilidad de las modalidades de transmisiones patrimoniales y operaciones societarias en el marco de aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Consulta de la DGT de 14 de febrero de 2008, num. V0318-08". VV.AA. Anuario Fiscal para Abogados. La Ley. Madrid. Septiembre 2009. p. 964.

Documentados, la modalidad OS, cuya base imponible es el importe del capital y, en su caso, prima de emisión, de la ampliación de capital, que se grava al tipo fijo del 1%, y la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas que, por aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, podría gravar con carácter general al 7% el valor de los activos inmobiliarios siempre que, como consecuencia de la aportación, el aportante obtenga una posición de control (e.g. supere la titularidad del 50% del capital social) en la sociedad beneficiaria de la aportación).

Debe tenerse en cuenta que la Dirección General de Tributos, en distintas consultas, entre otras las Consultas vinculantes V0318-08, de 14 de febrero de 2008 y V0814-08, de

21 de abril de 2008, consideró que el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores era de aplicación en los supuestos de adquisición de valores aunque esta adquisición haya tenido lugar en el contexto de operaciones gravadas en la modalidad de Operaciones Societarias.

Consideró la Dirección General de Tributos en estas resoluciones que, de acuerdo con lo dispuesto en la redacción actual del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, cuando el control de una sociedad inmobiliaria se produzca mediante adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, o a través de otro sistema, la imposibilidad de concurrencia de las modalidades transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados prevista en el artículo 1.2. de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no operaría, salvo que esta operación se encontrara protegida por el régimen de reestructuración, de acuerdo con la reciente reforma realizada en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

En este sentido, parece evidente que la posición de la Dirección General de Tributos tiene como resultado gravar, de una manera indirecta, una operación que se encontraría protegida por lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva antes expuesto.

En este sentido, coincidimos con lo señalado por García Novoa cuando considera que la Directiva “*no solo pretende armonizar los impuestos a que se someten las aportaciones a sociedades, sino que incide en la financiación de las mismas a través de la emisión de cualquier clase de títulos*”.⁹

Pues bien, la petición de la Comisión Europea esta destinada a evitar la concurrencia de las dos modalidades expuestas en este tipo de operaciones de ampliación de capital que no queden protegidas por el régimen

Precisamente por la entrada en vigor de la Directiva 2008/7/CE, la reciente Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ya había modificado el contenido de los preceptos de la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

⁹ Cesar García Novoa. De nuevo sobre el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Su aplicación a actos gravados por operaciones societarias. Quincena Fiscal Aranzadi. Número 3, 2009. p. 57

de reestructuración, determinando un máximo de tributación del 1% (es decir, únicamente permitiendo la tributación por Operaciones Societarias y no por Transmisiones Patrimoniales Onerosas).

Precisamente por ello, y resultando obvio, la petición de la Comisión Europea no esta dirigida a eliminar la tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas en aquellos supuestos en los que no existe una ampliación de capital, sino una mera compraventa de acciones o participaciones en una sociedad inmobiliaria, supuestos en los que no existe incompatibilidad con la Directiva 2008/7/CE.

4. La cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante auto de 24 de septiembre de 2009

La aplicación del artículo 108 a transmisiones de acciones o participaciones representativas del capital de entidades cuyos inmuebles se encuentran afectos a actividades económicas es una cuestión que ha suscitado una tradicional controversia. Precisamente, es esta cuestión la que ha determinado que la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo, mediante auto de 24 de septiembre de 2009, haya planteado una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que se reproduce a continuación:

“¿La Directiva 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, prohíbe la aplicación de forma automática de normas de Estados Miembros, como el artículo 108.2 de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que grava determinadas transmisiones de valores que encubren transmisiones de inmuebles, aunque no se haya buscado eludir la tributación?

En el caso de que no sea necesario el ánimo elusorio:

¿La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969 prohíbe la existencia de normas como la ley española 24/1988 que establece un gravamen por la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y aunque los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad?”.

La redacción del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores no hace distinción, la afectación de los bienes inmuebles a una actividad económica, independientemente de la naturaleza de la misma, no impide en devengo de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en aquellos supuestos en los que se verifiquen las circunstancias que determinan su aplicación.

No obstante, como es bien sabido, un relevante sector de la doctrina considera que esta realidad no encaja con la finalidad original del precepto, ya que, parece que no habría estado en el interés original del legislador hacer extensiva la aplicación del artículo 108 Ley del Mercado de Valores a determinadas compañías cuyo activo no se considera “inmobiliario” en el sentido restrictivo del término, es decir terrenos y construcciones no afectos a una actividad económica.

Es decir, en la medida en la que el artículo 108 pretende originalmente evitar la elusión fiscal que se produce a través de la interposición de personas jurídicas en las transmisiones de inmuebles, el mencionado no debería aplicarse a las sociedades plenamente operativas que, como consecuencia de su actividad, tienen un porcentaje mayoritario de su activo materializado en inmuebles en sentido lato y afectos a una actividad

económica. Si el origen de estas sociedades operativas no fue la elusión fiscal, no hay razón por la que debiera aplicarse en la transmisión de sus participaciones una norma anti-elusión i.e. el artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores¹⁰.

En pro de este razonamiento encontraríamos algunas interpretaciones flexibles de la Administración, dentro de las cuales destaca la línea argumental expresada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 15 de julio de 2004, en la que admitió la posibilidad de que el artículo 108

Ley del Mercado de Valores no resultara de aplicación a la transmisión de una sociedad dedicada a la explotación de parque recreativos (en los cuales obviamente los inmuebles eran parte fundamental)¹¹, ya que no se pretendía la adquisición de los inmuebles, sino la adquisición del negocio al que se encontraban afectos con el ánimo de continuar su explotación por este concepto.

En contra, este argumento ha sido expresamente rebatido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en posteriores resoluciones y no son esperables futuras resoluciones de este órgano en la línea de la citada de 15 de julio de 2004.

Concretamente, en la resolución de 16 de febrero de 2005 el Tribunal Económico-Administrativo Central consideró que *“el hecho de que el objetivo del negocio jurídico celebrado era transmitir un negocio en funcionamiento no es obstáculo para mantener el razonamiento anterior, pues la norma no atiende a la finalidad de la operación, de igual manera que con independencia del ánimo antielusorio, la norma se aplica de forma automática cuando se incurre en el supuesto tipo, como ocurre en el presente caso, sin que ello suponga vulnerar el derecho a la presunción de inocencia o el derecho a la defensa, al no tratarse de una norma sancionadora”*.

Esta circunstancia, no obstante, no ha resuelto la polémica, y recientemente, el Tribunal Superior de Andalucía en Granada, en su sentencia del 29 de septiembre de 2008, ha aplicado un razonamiento

Parece evidente que la posición de la Dirección General de Tributos tiene como resultado gravar, de una manera indirecta, una operación que se encontraría protegida por lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva

10 En este sentido, García Novoa considera que *“La cláusula no debería ser de aplicación cuando las acciones o participaciones transmitidas constituyen el capital de sociedades plenamente operativas que llevan a cabo una actividad económica. Por lo que, parecería lógico, garantizar que la transmisión que determina la aplicación de la cláusula tuviese como objeto participaciones de sociedades patrimoniales, en el sentido de instrumentales para la titularidad de un determinado inmueble”*. César García Novoa. *“El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores: aproximación a una técnica antielusoria”*. Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, Monografía nº 3. 2008. Madrid. p. 42.

11 Coincidimos con lo indicado por Viana Barral y Bastida Peydro cuando consideran, en relación a la doctrina mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 15 de Julio de 2004 que *“A pesar de que se trata de una interpretación que, si se quiere, puede estar amparada en la auténtica finalidad de la norma, se basa en una normativa ajena a la del ITP para cubrir una laguna que no es tal, puesto que la definición de bien inmueble está claramente perfilada en el artículo 3 de la LITP”*. Víctor Viana Barral y Miguel Bastida Peydro *“Cuestiones prácticas derivadas de la nueva redacción del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores”*. op.cit. p. 72.

La petición de la Comisión Europea no está dirigida a eliminar la tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas en aquellos supuestos en los que no existe una ampliación de capital

similar al del Tribunal Económico-Administrativo Central en relación a la adquisición de una sociedad dedicada a la actividad de matadero industrial.

Considera el mencionado Tribunal que “Con la enajenación de tales títulos no se quiere llevar a cabo la transmisión encubierta de un patrimonio inmobiliario, sino de una empresa que se dedica, como se ha dicho, a matadero de animales; no existe afán especulativo distinto a la progresión en el desarrollo de esa actividad empresarial, de tal suerte que, de aplicarse como pretende la Administración, los términos del artículo 108 de

la Ley del Mercado de Valores puesto en relación con lo establecido en el artículo 17.2 del Texto refundido del Impuesto que se está considerando al caso enjuiciado, quedaría sometida a gravamen la transmisión de una empresa por consideración a los inmuebles de los que es titular, de donde, claramente se aprecia, que la finalidad del precepto ha quedado totalmente desvirtuada, o dicho de otro modo, sus términos se han atraído para aplicarlos a una realidad inexistente o no prevista en ellos”.

Existente esta polémica doctrinal, no es extraño que se hayan planteado modificaciones del precepto para restringir la aplicación del artículo 108 a aquellas sociedades cuyos inmuebles no estuvieran afectos a una actividad económica. El propio artículo prevé la exclusión de los inmuebles contabilizados como activo circulante de sociedades cuyo objeto social exclusivo sea la promoción o construcción inmobiliaria, y, con la modificación operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, se ha extendido dicha exclusión a la transmisión de valores de entidades cotizadas¹².

De hecho, en la última modificación del precepto, Convergència i Unió presentó una enmienda al proyecto de la que posteriormente fue la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, para incorporar un párrafo adicional al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores que evite las situaciones a las que nos hemos referido anteriormente como consecuencia del concepto expansivo de bien inmueble, proponiendo que este artículo incluyera el siguiente párrafo “no se tendrán en cuenta aquellos inmuebles que, aun formando parte del activo de cualquier tipo de entidad, estén directamente afectados a una actividad económica distinta de la meramente inmobiliaria”.

Esta reforma fue rechazada, incluyéndose únicamente una mención a la revisión del precepto de acuerdo con el resultado de expediente de infracción abierto por la Comisión Europea en relación a este artículo y

12 Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. En su artículo 8 añadió el siguiente párrafo al artículo 108 de la L Ley del Mercado de Valores: “4. Las excepciones reguladas en el apartado 2 de este artículo no serán aplicables a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores. No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.”

cuya resolución hemos analizado en el anterior epígrafe de este artículo¹³.

Es decir, el legislador, hoy por hoy, considera que el hecho de que los inmuebles que forman parte del activo de la entidad que se transmite se encuentren o no afectos a una actividad económica no es una cuestión que deba tenerse en cuenta a efectos de aplicar el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Otra cuestión es si se esta o no de acuerdo con el régimen tributario de aplicación. Consideramos que la reforma propuesta por Convergència i Unió debería haberse aceptado. Esta aceptación, habría permitido conectar la finalidad original anti-elusoria del artículo 108 y su regulación positiva.

El artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores no hace distinción, la afectación de los bienes inmuebles a una actividad económica, independientemente de la naturaleza de la misma, no impide en devengo de Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Si la nueva voluntad del legislador es la de crear una figura tributaria cuyo alcance excede del de una norma anti-elusión de carácter excepcional, debería expresamente reconocer esta circunstancia, y no solamente ampliar de facto su alcance, lo que permitiría desterrar fuera de toda duda la concepción del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores como norma anti-elusión, carácter originario, que como hemos señalado, ha trascendido como consecuencia de sus distintas modificaciones.

En todo caso, no es el propósito de este documento el de realizar un análisis específico sobre la aplicabilidad del artículo 108.2 a las transmisiones de sociedades que, teniendo la mayor parte de sus activos calificados como bienes inmuebles, los mencionados se encuentran afectos a una actividad económica que en ningún caso puede calificarse como inmobiliaria, sino tratar de determinar cual pudiera ser la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto, opinión solicitada a través de la cuestión prejudicial que da título al presente epígrafe.

En cuanto a la primera pregunta formulada en la cuestión prejudicial, la compatibilidad de la Directiva 69/335/CEE, ahora Directiva 2008/7/CE, con el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, la respuesta ya ha sido dada por la Comisión. Como se analizó en el epígrafe anterior, el artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores no se considera compatible con la Directiva los supuestos en los que exista una ampliación de capital, siendo, *a sensu contrario*, compatible con lo dispuesto por esta en los supuestos en los que se produce una compraventa de acciones o participaciones en una sociedad inmobiliaria, supuestos en

13 La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario únicamente vino a establecer, a este respecto en su Disposición Adicional Tercera, denominada "Revisión de las reglas de aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores" lo siguiente: "El Gobierno analizará, a la vista de la Resolución del expediente de infracción, abierto por la Comisión Europea, la adecuación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 17 de julio, del Mercado de Valores a la normativa europea que armoniza el Impuesto sobre la concentración de capitales y la del impuesto sobre el valor añadido, previa consulta a las Comunidades Autónomas, en su condición de Administraciones tributarias gestoras y a quienes corresponden los ingresos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

El legislador, hoy por hoy, considera que el hecho de que los inmuebles que forman parte del activo de la entidad que se transmite se encuentren o no afectos a una actividad económica no es una cuestión que deba tenerse en cuenta a efectos de aplicar el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores

los que no se produce una concentración de capitales en el sentido de dicha norma.

No entra la Comisión a analizar si es necesaria la existencia de un ánimo elusorio, y no parece que este análisis sea necesario desde la perspectiva de la compatibilidad del artículo 108.2 con la Directiva 2008/7/CE.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado sobre el alcance de las normas anti-elusión, considerando que las mencionadas deben destinarse para oponerse a situaciones en las que no existe una realidad económica subyacente, generadas con el objetivo de obtener una menor tributación. De esta forma, en la sentencia Cadbury Schweppes, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de septiembre

de 2006, asunto C-196/04, consideró que las medidas antielusorias internas deben emplearse para oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica¹⁴.

No obstante, como ya hemos señalado, el artículo 108.2 en la actualidad no requiere de la existencia de un ánimo elusorio para determinar su aplicación, por lo que entendemos que esta jurisprudencia no sería de aplicación.

En todo caso, consideramos que la Directiva 2008/7/CE no es la norma que entra en conflicto con el artículo 108.2 en los supuestos en los que, desde una perspectiva económica no se produce una concentración de capitales, constitución, ampliación de capital, incremento de fondos propios, en definitiva incremento neto de la afectación de capital a una actividad económica, sino una *“modificación de capitales”*, transmisiones, compraventas, permutas, en las que el capital afecto del vendedor se sustituye por capital del comprador.

Otra cuestión sería analizar la compatibilidad del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores con la Directiva 2006/112/EC relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En relación a esta cuestión podemos encontrar un pronunciamiento reciente, de fecha 29 de enero de 2009, de la Unidad de Control de la Aplicación de la Normativa Comunitaria y de las Ayudas Estatales/Impuestos Indirectos de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea.

Considera el mencionado órgano compatible el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido ya que, la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor

¹⁴ En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 28 de octubre de 1999, Asunto Vestergaard C-55/98, entre otras.

Añadido es simplemente una opción concedida a los Estados miembros, no pudiéndose por tanto acusar a España de incumplir la normativa comunitaria por no permitir la renuncia a la exención en un determinado supuesto, lo que determina la tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En este sentido, compartimos la posición de Ibáñez García cuando considera que el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no reúne las características exigidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para ser considerado un impuesto sobre el volumen de negocios, y que, por tanto sea incompatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido ¹⁵.

En definitiva, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considerará, en nuestra opinión, que la Directiva 2008/7/CE es compatible con el artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores en aquellos supuestos en los que se produzca la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad, siempre y cuando no se produzca una aportación de capitales en el sentido expuesto anteriormente.

5. Conclusiones

De acuerdo con su configuración actual, no parece que el propósito del artículo 108.2 de la LMV sea la lucha contra el fraude fiscal, sino asegurar la aplicación de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de valores representativos de sociedades con inversiones en activos inmobiliarios, independientemente de su actividad. Es decir, podría llegar a pensarse que la actual finalidad del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores es, en la actualidad, eminentemente recaudatoria.

Es precisamente esta una de las claves que deben ser tenidas en cuenta para analizar el encaje del artículo 108.2 desde una perspectiva general y por tanto, en el ámbito comunitario. Para la interpretación teleológica de esta disposición se debe tener en cuenta la finalidad del mismo a través del análisis de cada una de las modificaciones que este precepto ha sufrido, no pudiendo considerarse como única finalidad válida la que inicialmente tuvo el legislador al crear el precepto hace más de 30 años, y menos cuando la finalidad del legislador actual es, de forma clara y patente, contrapuesta a la del legislador originario.

De acuerdo con su configuración actual, no parece que el propósito del artículo 108.2 de la LMV sea la lucha contra el fraude fiscal, sino asegurar la aplicación de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas

¹⁵ Isaac Ibáñez García. "La doctrina administrativa de la Comisión Europea sobre el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y otras cuestiones de fiscalidad inmobiliaria". Noticias de la Unión Europea. Wolters Kluwer España. Agosto 2009. p135.

En este contexto, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la compatibilidad del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores con la Directiva 2008/7/CE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, y ha solicitado al legislador español que en un plazo de dos meses, proceda a la modificación del gravamen al que somete el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a las transmisiones de capital cuando el aportante obtenga el control efectivo de una sociedad inmobiliaria, por ser contraria a la mencionada Directiva.

No entra la Comisión a analizar si es necesaria la existencia de un ánimo elusorio, y no parece que este análisis sea necesario desde la perspectiva de la compatibilidad del artículo 108.2 con la Directiva 2008/7/CE.

La petición de la Comisión Europea no esta dirigida a eliminar la tributación por Transmisiones Patrimoniales Onerosas en aquellos supuestos en los que no existe una ampliación de capital, sino una mera compraventa de acciones o participaciones en una sociedad inmobiliaria, supuestos en los que no existe incompatibilidad con la Directiva 2008/7/CE.

En nuestra opinión, la Directiva 2008/7/CE es compatible con el artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores en aquellos supuestos en los que se produzca la adquisición, por compraventa, de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, y ello con independencia de que estas sociedades sean plenamente operativas y los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad. En consecuencia, esta, consideramos, es la previsible respuesta del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante auto de 24 de septiembre de 2009.

Es decir, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considerará, en nuestra opinión, que la Directiva 2008/7/CE es compatible con el artículo 108.2 Ley del Mercado de Valores en aquellos supuestos en los que se produzca la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad, siempre y cuando no se produzca una aportación de capitales en el sentido expuesto anteriormente.



La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante

Breve resumen

El presente trabajo pretende poner de manifiesto el trato desigual al que se ven sometidos los no residentes en España con ocasión de su tributación en materia sucesoria, cuando se hallan en situación comparable a la de los residentes. Tomando como premisa la vigente regulación española en esta sede y, atendiendo asimismo a la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), cuestionaremos la compatibilidad con el Derecho comunitario de la regulación española aplicable a los contribuyentes no residentes en esta órbita.

Abstract

This study is intended to emphasize the different tax treatment applied in the Inheritance tax to the non residents in Spain, in comparison with the residents, when both types of taxpayers are in a comparable situation. Taking into account the current Spanish legislation and the recent doctrine of the European Court of Justice (hereinafter, ECJ) on this matter, the author denounce the possible incompatibility of the Spanish regulation on successions applicable to the non residents -in an analogous hypothesis-, with the rights and freedoms envisaged by the European Law.

Palabras clave

Impuesto sobre sucesiones, no residentes, discriminación, situación comparable, jurisprudencia comunitaria en materia sucesoria.

Keywords

Inheritance tax, non residents, discrimination, comparable situations, doctrine of the European Court of Justice on inheritance tax matters.

Sumario¹

1. El impuesto sobre sucesiones español: puntos de conexión, alcance de la cesión y normativa aplicable.
2. La jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas en materia sucesoria: proyección sobre la normativa tributaria española.
 - 2.1.Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Barbier.
 - 2.2.Sentencia de 23 de febrero de 2006, Asunto C-513/03, Van Hilten-van der Heijden.
 - 2.3.Sentencia de 25 de octubre de 2007, Asunto C-464/05, Geurts y Votgen.Sentencia de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Jäger.
 - 2.4.Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/07, Arens-Sikken.
 - 2.5.Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07, Eckelkamp.
 - 2.6.Sentencia de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08, Block.
3. Tratamiento desigual en materia sucesoria de los no residentes en España: posible vulneración del derecho comunitario.

1. El impuesto sobre sucesiones español: puntos de conexión, alcance de la cesión y normativa aplicable

Como es bien sabido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) se halla regulado básicamente en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (en adelante, LISD) y en el Real Decreto 1929/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD). Tras declarar el artículo 5 LISD como sujetos pasivos, a título de contribuyentes (personas físicas) tanto a los causahabientes en las adquisiciones *mortis causa*, como a los beneficiarios en los seguros de vida, se aprecia que el dato esencial en este punto no es sino la cualidad de residente o no en España del contribuyente, en la medida en que tal cualidad determinará su tributación por obligación personal o real. La presencia de esta condición conllevará igualmente, dentro de la obligación personal, la tributación en una u otra Comunidad Autónoma, lo que puede implicar diferencias de trato entre contribuyentes residentes en distintas Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), en función de las mayores o menores deducciones y/o bonificaciones que cada territorio haya decidido introducir, como legítima asunción de las competencias normativas cedidas sobre el ISD por el Estado español a las CCAA, en virtud de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatutos de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009).

De acuerdo con el artículo 6 LISD, la tributación por obligación personal comporta el sometimiento a gravamen de los residentes en España por la totalidad del incremento patrimonial obtenido *mortis causa*, siendo irrelevante la situación de los bienes o derechos que integran dicha adquisición gratuita. Por el contrario, a las personas físicas no residentes en territorio español se les exigirá el Impuesto por obligación

1 Comunicación presentada al XXVIII Congreso AEDAF. El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del Proyecto de investigación "Derechos y garantías del contribuyente en situaciones de fiscalidad internacional y comunitaria" (DER2008-03473), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y cuyo investigador principal es el Dr. Luís Alfonso Martínez Giner.

real, esto es, por la adquisición de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas, o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en territorio español (artículo 7 LISD).

Por lo que respecta a su ámbito territorial, el ISD se exige —conforme al artículo 2 LISD— en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económico vigentes en los Territorios históricos del País Vasco y la Comunidad foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Dos observaciones se imponen en este punto: 1. La primera consiste en reiterar que, con base en el artículo 48.1 de la Ley 22/2009, las CCAA podrán asumir competencias normativas sobre: “a. Reducciones de la base imponible. Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que pueden acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, al tiempo de regular las reducciones aplicables, deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado. b) Tarifa del Impuesto. c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. d) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto y no podrán imponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado”. En esta dirección, se ha de recordar también la cesión del 100% de la recaudación por este Impuesto a las CCAA, operada en virtud del artículo 32.1 de la Ley 22/2009, así como la delegación de la gestión y liquidación a las mismas por parte del Estado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 48.2 de la Ley 22/2009.

2. En segundo lugar, conviene matizar que pese a existir tres Convenios para evitar la doble imposición internacional en este ámbito, suscritos por España con Grecia², Francia³ y Suecia⁴, la antigüedad de los mismos (nótese que son anteriores no sólo al Convenio modelo de la Organización de cooperación

2 Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

3 Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, firmado el 8 de enero de 1963 (BOE 7-enero-1964).

4 Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre las herencias, concluido el 25 de abril de 1963 (BOE 16-enero-1964).

Respecto a los contribuyentes por obligación real nunca será aplicable la normativa de las CCAA, imposibilidad ésta que generará una grave discriminación en los casos en los que los no residentes se hallen en una situación comparable a la de los residentes

y desarrollo económico de 1982 en materia sucesoria -en adelante, CM OCDE 1982-, sino incluso al “Proyecto de convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre el patrimonio y las herencias” de 1966⁵ y su carácter obsoleto han conducido a su inaplicación práctica en la actualidad, mitigándose en todo caso las situaciones de doble imposición internacional planteadas a través de la medida unilateral prevista en el artículo 23 LISD.

Esta última precisión permite vislumbrar la importancia de la que son acreedores los postulados comunitarios en esta sede, atendida la ausencia de instrumentos convencionales

de índole internacional sobre la materia sucesoria. En este sentido, si bien es cierto que la fiscalidad directa constituye una competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que el propio TJCE ha condicionado dicho ejercicio a la no contravención de los principios (no discriminación) y libertades (restricción) del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE), como seguidamente analizaremos con detalle.

Expuesto cuanto antecede, el interrogante suscitado consiste en dilucidar, ante un hecho imponible con elementos dispersos en territorios de diversos países (por ejemplo, un alemán residente en Holanda que hereda bienes sitos en España de un pariente español), cuándo se entiende producido éste en territorio español. A diferencia de otras legislaciones que adoptan como criterio el lugar de situación de los bienes, en la normativa española se prevén dos puntos de conexión, a saber: 1. A efectos internacionales (artículo 6 LISD): la residencia del contribuyente en España (determinándose dicha residencia habitual de acuerdo con lo establecido en las normas del Impuesto sobre la renta de las personas físicas -en adelante, LIRPF-); 2. A efectos internos (artículo 32.5 Ley 22/2009): el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. Dicha residencia habitual en una determinada Comunidad Autónoma se determinará según las reglas previstas en la normativa del IRPF. No obstante ello, ha de tenerse en cuenta asimismo la norma antielusiva del artículo 28.1.1º.b) de la Ley 22/2009, de conformidad con la cual en algunos casos el punto de conexión para determinar la normativa de la Comunidad Autónoma que resulta aplicable será el territorio en el que el causante hubiera tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. Se matiza, por último, que en el supuesto de que no sea posible determinar la normativa aplicable de acuerdo con este punto de conexión, se aplicará la del Estado.

Anticipándonos a lo que expondremos en líneas posteriores, cabe hacer notar que respecto a los contribuyentes por obligación real nunca será aplicable la normativa de las CCAA, imposibilidad ésta que

5 Sobre los Modelos de la OCDE en esta materia, véase: Sánchez Jiménez, M^a.Á.: “La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones”, Comares, Granada, 1991, pp.83 a 115.

generará una grave discriminación en los casos en los que los no residentes se hallen en una situación comparable a la de los residentes. Tal hipótesis vendrá propiciada por la concurrencia de dos elementos, cuales son: la misma alícuota aplicable a ambos y el hecho de que la totalidad o la mayor parte de los bienes se hallen en España. Incluso podríamos afirmar que, en determinados casos, tal comparabilidad se convertirá en identidad entre residentes y no residentes, no siendo por ello admisible el distinto trato fiscal dispensado.

2. La jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas en materia sucesoria: proyección sobre la normativa tributaria española.

En los últimos tiempos el TJCE se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la aplicación de los impuestos sucesorios en los Estados miembros, a raíz de las cuestiones prejudiciales planteadas por éstos en torno a la interpretación de las distintas libertades contempladas y amparadas por el TUE, con el objetivo de conocer si las respectivas normativas nacionales resultaban o no compatibles con el Derecho comunitario.

Deviene conveniente, por ello, aproximarnos sucintamente a estos recientes pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo que ahondan en el significado que procede otorgar a los artículos 39 (libre circulación de trabajadores), 43 (libertad de establecimiento), 49 (libre prestación de servicios) y 56 (libre circulación de capitales) del TUE, y amplían en cierto sentido la interpretación del artículo 12 TUE, al prohibir cualquier tipo de discriminación no sólo por razón de la nacionalidad sino también atendiendo a la residencia. En definitiva, el TJCE refuerza mediante estas sentencias el mandato de neutralidad en materia fiscal respecto de los Estados miembros, proscribiendo las normas de Derecho interno que puedan implicar una restricción a las libertades mencionadas y culminar, por ende, en una discriminación del no residente que, sin embargo, se encuentra en una situación análoga a la del residente del Estado miembro en cuestión. Adviértase que, tratándose de situaciones comparables, el TJCE no suele admitir justificación alguna a dicha falta de neutralidad por parte de la legislación doméstica, siendo muy estricta la interpretación de dicha justificación.

2.1.Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Barbier.

Los hechos analizados se suscitaron en el marco de un litigio⁶ entre los herederos del Sr. Barbier, residente en Bélgica, y el órgano inspector correspondiente de los Países Bajos. En particular, la controversia gira en torno a varios bienes inmuebles que el causante adquirió en los Países Bajos y a la posibilidad o no de deducir el valor de la obligación de entrega de los mismos a efectos de calcular la cuota tributaria a satisfacer posteriormente por los herederos del no residente⁷.

6 STJCE de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01, Herederos del Sr. Barbier contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

7 Véase el comentario sobre esta sentencia efectuado por: Herrera Molina, P.M.: "STJCE 11.12.2003, Herederos del Sr. Barbier, As. C-364/01: Libertad de movimientos de capitales e inversiones inmobiliarias: deudas deducibles en el impuesto que grava una transmisión mortis causa de un no residente", en: García Carretero, B.(Coord.): "Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Año 2003", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp.269 y ss.

Conviene señalar que el Derecho neerlandés permite distinguir entre el derecho real sobre un bien inmueble y su propiedad denominada “económica”. En esta línea, el Sr. Barbier cedió la propiedad económica de los inmuebles citados a sociedades privadas neerlandesas controladas por él. Aunque el deudor hipotecario continuó siendo formalmente el Sr. Barbier, tales sociedades asumieron las deudas hipotecarias frente a la sociedad prestamista, mientras que el Sr. Barbier se comprometió a transmitirles el derecho real sobre los citados inmuebles.

Tras el fallecimiento del causante, el inspector adicionó a la herencia declarada el valor de la totalidad de los inmuebles, sin admitir ninguna deducción por lo que concierne a la obligación de entrega. Tal actuación se fundamentaba en el Derecho neerlandés en vigor, según el cual toda sucesión está sujeta a imposición, distinguiendo el artículo 1.1 de la Ley sobre las sucesiones de 28 de junio de 1956, dos gravámenes diferentes susceptibles de aplicarse en función de la residencia o no del causante en el momento de su fallecimiento en los Países Bajos. Concretamente, tratándose de un residente se exigirá el Impuesto sobre sucesiones sobre el valor de la totalidad de los bienes transmitidos. En cambio, se aplicará el Impuesto sobre transmisiones a título gratuito en función del valor de los bienes o derechos situados en los Países Bajos, que se obtengan por herencia como consecuencia del fallecimiento de una persona que no residía en este Estado miembro.

El supuesto que nos ocupa, atinente a la interpretación del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre el patrimonio de 16 de diciembre de 1964, en virtud de la cual a estos efectos sólo se permite la deducción de deudas garantizadas con una hipoteca sobre un bien inmueble sito en los Países Bajos, fue ya objeto de examen por parte del Hoge Raad der Nederlanden que, al hilo de su Sentencia de 5 de diciembre de 1962, declaró que si el causante no residente todavía era propietario del inmueble en la fecha de su fallecimiento, estaba obligado a declararlo como bien interior, aun cuando con anterioridad hubiera transmitido la propiedad económica inherente a ese bien a un tercero. De ahí se colige, en opinión de los servicios de la inspección de los Países Bajos que, en la hipótesis de la sucesión de un no residente en este Estado, la obligación de entrega de un bien inmueble situado en el mismo no forma parte de las deudas interiores en el sentido del artículo 13 antes citado y, debido a ello, no puede deducirse de la base imponible del impuesto aplicable. Sin embargo, si el causante hubiera residido en los Países Bajos, dicha obligación sí hubiera podido ser deducida, al devengarse en este caso el Impuesto sobre sucesiones por la totalidad del activo y del pasivo de la herencia.

Desestimado por la Inspección el recurso presentado por los herederos, éstos apelaron ante el Gerechtshof te ‘s-Hertogenbosch, alegando que dicha legislación nacional era contraria al Derecho comunitario. A la vista de las circunstancias, el órgano judicial interno decidió suspender el procedimiento y plantear cuestión prejudicial ante el TJCE. Destacamos en este punto las primeras palabras del Alto Tribunal, dirigidas a recordar que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos no pueden ejercerla de modo arbitrario e incondicionado sino que, antes al contrario, deben respetar en todo caso el Derecho comunitario. Seguidamente, el TJCE constata que las inversiones inmobiliarias realizadas en territorio neerlandés por el causante constituyen “movimientos de capitales” en el sentido del artículo 1.1 de la Directiva 88/361/CEE, del Consejo, de 24 de junio de 1988 (en adelante, Directiva 88/361), al tiempo que matiza que el disfrute de los derechos concedidos por la citada Directiva no está supeditado a la existencia de otros elementos transfronterizos. Es decir, basta que una disposición nacional restrinja los movimientos de capitales de un inversor, nacional de un Estado miembro, en función de su residencia, para que el artículo 1.1 de la citada Directiva proyecte su virtualidad.

A mayor abundamiento, el Alto Tribunal subraya que una norma interna como la del asunto principal, que determina el valor de un bien inmueble con vistas a la fijación de la cuota tributaria pertinente por herencia, puede efectivamente disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro a los residentes en otros países y, adicionalmente, provoca una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se hallan enclavados los bienes y que está en una situación idéntica a la del Sr. Barbier. En otros términos, se concluye que la disposición nacional examinada restringe los movimientos de capitales.

La normativa española actual en esta sede no prevé diferencia alguna por lo que a este extremo concierne entre causantes residentes y no residentes en territorio español y, lo que es más importante, no parece que dicha distinción pueda introducirse a corto plazo

En contraste con el razonamiento del Alto Tribunal, el Gobierno neerlandés sostiene diversas argumentaciones a favor de la diferencia de trato entre contribuyentes residentes y no residentes. Alega, en primer lugar, que no asistimos en el presente caso a un trato desigual de situaciones comparables, toda vez que de acuerdo con el Derecho fiscal internacional, las obligaciones reales son competencia del Estado de situación del bien, mientras que las obligaciones personales -como la obligación de entrega que nos ocupa- deben ser tomadas en consideración por el Estado de residencia. Discrepa de ello el órgano jurisdiccional remitente, a cuyo juicio tal principio de reparto no existe, dadas las notables diferencias entre los regímenes jurídicos de los Estados miembros y las líneas conceptuales en el ámbito de la fiscalidad en materia de propiedad real. Asimismo, alude a que sólo un convenio bilateral -inexistente entre los Países Bajos y Bélgica- podría regular las consecuencias de estas divergencias. Sea como fuere, lo que interesa clarificar es que la determinación del valor del patrimonio de una persona residente en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento, en circunstancias como las presentes en el asunto principal, no opera según una distinción estricta entre derechos *in rem* y derechos *in personam*; antes bien, la obligación de entrega se tiene en cuenta exclusivamente a efectos de deducción, de tal manera que el derecho real que pertenece al patrimonio del causante se valora en una suma igual a cero.

En otro orden de cuestiones, respecto al razonamiento del gobierno neerlandés según el cual el hecho de que la venta de la propiedad económica de los indicados inmuebles con la fiscalidad de eludir o aplazar el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, debe privar a los herederos de la protección del Derecho comunitario, el TJCE se encarga de puntualizar que un nacional comunitario no puede ser privado de la posibilidad de invocar las disposiciones del TUE, simplemente por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por la normativa vigente en un Estado miembro distinto del de su residencia.

Concluyendo, pues, que el Gobierno neerlandés no ha aportado ninguna justificación válida de la diferencia de trato por razón de la residencia operada por su legislación fiscal en el presente asunto, el TJCE declara la disconformidad con el Derecho comunitario de la norma nacional estudiada, en base a la injustificada discriminación y violación de la libertad de circulación de capitales que, en situaciones

análogas, se introduce entre residentes y no residentes en los Países Bajos, al conferirse un trato tributario más gravoso a estos últimos.

Llegados a este punto, procede que nos preguntemos acerca de la eventual proyección de este pronunciamiento del TJCE sobre el caso español. ¿Se encuentra el Derecho interno español sobre el gravamen sucesorio en el mismo plano que la norma neerlandesa declarada no acorde con lo dispuesto en el TUE y, por consiguiente, debe modificarse y adaptarse a la interpretación emanada del Tribunal de Luxemburgo? La respuesta a este respecto ha de ser negativa, pues las normas de valoración pertinentes, artículos 9 y 18 LISD, no establecen diferencias en función del lugar de la residencia del causante. Concretamente, el artículo 9 LISD señala que la base imponible del Impuesto en las transmisiones *mortis causa* estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas que sean deducibles. En definitiva, la normativa española actual en esta sede no prevé diferencia alguna por lo que a este extremo concierne entre causantes residentes y no residentes en territorio español y, lo que es más importante, no parece que dicha distinción pueda introducirse a corto plazo, bien entendido que no constituye ésta una materia cuya regulación normativa se halle cedida a las CCAA.

2.2. Sentencia de 23 de febrero de 2006, Asunto C-513/03, Van Hilten-van der Heijden.

Especial interés presenta este pronunciamiento⁸ del TJCE, en respuesta a la cuestión prejudicial formulada por el órgano judicial interno en el marco del litigio entre los herederos de la Sra. Van Hilten- van der Heijden y la Inspección tributaria neerlandesa, relativo al Impuesto sucesorio recaudado por los Países Bajos sobre la herencia de la causante⁹. El *quid* de la cuestión se polariza en torno al artículo 3.1 de la Ley neerlandesa sobre las sucesiones de 28 de junio de 1956, según el cual “se considerará que el neerlandés que residió en los Países Bajos y que falleció o hizo una donación en los diez años siguientes al abandono de su domicilio en el país, residía en los Países Bajos cuando falleció o hizo dicha donación”. Por otra parte, resulta asimismo aplicable al caso el Convenio de 1951 entre la Confederación suiza (Estado de residencia de la causante en el momento de su fallecimiento) y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre sucesiones. No obstante lo dispuesto en su artículo 3.1, que determina la exclusiva aplicación del impuesto sucesorio sobre los bienes que no tengan el carácter de inmuebles por parte del Estado de última residencia del causante, los Estados contratantes emitieron una declaración con ocasión de la firma del Convenio, en virtud de la cual a pesar de lo señalado en el artículo 3 mencionado, “el Estado cuya nacionalidad poseía el causante en el momento de su fallecimiento podrá

8 STJCE de 23 de febrero de 2006, Asunto C-513/03, Herederos de M.E.A. van Hilten-van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

9 La presente sentencia ha sido objeto de numerosos comentarios doctrinales, entre otros: Weber, D.: “Pending cases filed by Duth Courts II: The Van Hilten – van der Heijden case, ECJ: recent developments in direct taxation”, Ed. Linde-Wien, 2006, pp.261-276; Mariatte, F.: “Droits de succession et restriction aux mouvements de capitaux”, Europe 2006 Avril Comm. n° 108, pp.11-12; Van den Broek, J.J. y Wildeboer, M.R.: “European Court of Justice permits inheritance tax based on nationality in Van Hilten – van der Heijden”, en Bulletin for International Fiscal Documentation vol.61, n° 5, 2007, pp.214-219; Alonso Murillo, F.: “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre sucesiones: Sentencia Van Hilten – van der Heijden”, en Revista Noticias de la Unión Europea n° 269, 2007, pp.55-74.

recaudar el Impuesto sobre sucesiones como si el causante hubiera tenido también en ese momento su domicilio en dicho Estado, siempre que el causante hubiese estado efectivamente domiciliado en éste en los diez años anteriores y hubiera tenido la nacionalidad de ese Estado en el momento en que trasladó su domicilio; en este supuesto, de la parte del impuesto que este Estado no habría recaudado si el causante no hubiera sido nacional del mismo cuando trasladó su domicilio o cuando falleció, se deducirá el impuesto exigible, en razón del domicilio, en el otro Estado”.

Ante la controversia suscitada entre los herederos de la Sra. Van Hilten – van der Heijden y la Administración neerlandesa y las dudas acerca de la conformidad o no al Derecho comunitario del artículo 3.1 de la Ley neerlandesa sobre las sucesiones, el órgano jurisdiccional interno decidió preguntar al TJCE, mediante cuestión prejudicial planteada con arreglo al artículo 234 TUE, si dicho precepto suponía o no una restricción permitida por el

Derecho comunitario en vigor. Así las cosas, procede analizar si el artículo 73 B (actualmente, artículo 56.1 TUE) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, en base a la cual la sucesión de un nacional de ese Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado al extranjero, está sujeto a tributación como si el causante hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado miembro, sin perjuicio de la posibilidad de deducir las cuotas del Impuesto sobre sucesiones recaudadas por otros Estados.

Planteada la cuestión prejudicial en estos términos, el TJCE empieza por dilucidar si las sucesiones constituyen o no movimientos de capitales en el sentido del artículo 73 B ya citado. Tras razonar que sí presentan esta naturaleza, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro, atendida su inclusión en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada “Movimientos de capitales de carácter personal”, el Alto Tribunal aborda el estudio de si una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal se erige o no en una restricción a los movimientos de capitales. Altamente ilustrativos se reputan, a estos efectos, los párrafos 44 a 46 de la sentencia, a lo largo de los cuales el TJCE expone sus razonamientos y el significado que alberga el artículo 73 B TUE para concluir, a la postre, la inexistencia de vulneración alguna de este artículo mediante la ficción jurídica prevista en la norma neerlandesa. Subraya el TJCE que las medidas prohibidas por el citado precepto, por restringir los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado de invertir en otros países o incluso, en un supuesto sucesorio, las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto

El TJCE recuerda que
al no existir medidas
armonizadoras de
índole comunitaria,
tales diferencias derivan
de la competencia
atribuida a los Estados
miembros para fijar, de
modo convencional o
bien unilateralmente, los
criterios de reparto de
su poder tributario, por
todo lo cual no puede
considerarse que dichas
diferencias constituyan
discriminaciones
prohibidas por el artículo
73 B TUE

de aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes.

De ello cabe colegir que la normativa nacional objeto de análisis no supone una restricción a los movimientos de capitales en la medida en que, al prever el mismo régimen impositivo en esta sede para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero y para los que hayan permanecido en el Estado miembro de que se trata, tal normativa no puede disuadir a los primeros de realizar inversiones en ese Estado desde el territorio de otro, ni a los segundos de invertir en otro Estado desde el citado Estado miembro, ni, independientemente del lugar donde se encuentren los bienes afectados, puede tampoco disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero. Téngase en cuenta que, al tratarse de una normativa sólo aplicable a los nacionales del Estado miembro en cuestión, la misma no es susceptible de representar una restricción a los movimientos de capitales de los nacionales de otros Estados miembros.

En cuanto a la diferencia de trato derivada de la norma neerlandesa entre los residentes que son nacionales del Estado en cuestión y los que son nacionales de otros Estados miembros, el TJCE recuerda que al no existir medidas armonizadoras de índole comunitaria, tales diferencias derivan de la competencia atribuida a los Estados miembros para fijar, de modo convencional o bien unilateralmente, los criterios de reparto de su poder tributario, por todo lo cual no puede considerarse que dichas diferencias constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 73 B TUE. De hecho, la norma interna cuya conformidad con el Derecho comunitario se discute coincide con los Comentarios al CM OCDE 1982, de donde se desprende que este tipo de cláusulas se orienta a prevenir la evasión fiscal consistente en el traslado del domicilio de un nacional de un Estado miembro, en previsión de su fallecimiento, al territorio de otro Estado en cuyo seno la tributación sucesoria sea más favorable. En esta dirección, se añade en los Comentarios que la doble imposición se evita mediante un sistema de deducción de cuotas impositivas y que, como dicha prevención sólo se justifica si el fallecimiento se produce poco tiempo después del traslado del domicilio, el plazo máximo autorizado es de diez años.

2.3. Sentencia de 25 de octubre de 2007, Asunto C-464/05, Geurts y Votgen.

El TJCE se pronuncia en este caso¹⁰ sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa fiscal en materia sucesoria, que impone como requisito a las empresas familiares para poder beneficiarse de la exención, el empleo de un determinado número de trabajadores en una zona del Estado miembro de que se trate.

La problemática se genera a raíz del fallecimiento del Sr. J. Votgen, de nacionalidad neerlandesa, en la Región belga de Flandes, donde había residido al menos durante los cinco años anteriores, y la aplicación del artículo 60.bis del Código del Impuesto sobre sucesiones flamenco a su sucesión. Conforme al citado precepto se exonera del impuesto sucesorio el valor neto de los activos invertidos a título profesional por el difunto o su cónyuge en una empresa familiar, así como las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50% de la empresa

10 STJCE de 25 de octubre de 2007, Asunto C-464/05, Maria Geurts y Dennis Votgen contra Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat.

o de las participaciones en la sociedad hayan pertenecido al difunto y/o a su cónyuge ininterrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento. Ahora bien, el disfrute de la exención, de acuerdo con el apartado 5 de este artículo, queda condicionado a que la empresa empleara como mínimo a cinco trabajadores en la Región flamenca durante los tres años anteriores al fallecimiento.

No podemos sino declarar
la conformidad de nuestra
regulación sucesoria
en este extremo a lo
declarado por el TJCE

La Administración Tributaria belga denegó a los herederos del Sr. Votgen la exención indicada, toda vez que durante el lapso temporal exigido las sociedades del causante emplearon de manera ininterrumpida a 27 trabajadores, pero no en Flandes, sino en los Países Bajos, incumpléndose de este modo el presupuesto condicionante de la exención. Recurrida la liquidación resultante por los herederos, el órgano judicial interno formuló una cuestión prejudicial ante el TJCE a fin de conocer si los artículos 43 y 56 TUE se oponen a una normativa nacional como la comentada, que excluye de la exención del Impuesto sobre sucesiones a las empresas familiares que empleen durante los tres años anteriores a la fecha de fallecimiento del causante a menos de cinco trabajadores en otro Estado miembro, concediendo empero la exención cuando dichos empleos se llevan a cabo en una región de su territorio.

Como es evidente, la norma reseñada trata de forma diferente a los herederos de una empresa familiar, en función de que la misma proporcione empleo a trabajadores en ese mismo Estado miembro o en otro. Se ha de recordar que, en materia de libertad de establecimiento, según la jurisprudencia del TJCE, las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad o del domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción (por ejemplo: el empleo de trabajadores en el Estado miembro en cuestión y no en otro lugar) produzca, en la práctica, idéntico resultado.

En este sentido, teniendo en cuenta que la norma estudiada impone un requisito que, de manera innegable, puede ser cumplido con mayor facilidad por una sociedad ya establecida en dicho Estado miembro, cabe afirmar que la misma produce, para conceder una ventaja fiscal, una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos que puede sin duda obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de éstos a la luz de lo dispuesto en el artículo 43 TUE. Con todo, tal discriminación podría sin embargo admitirse en la hipótesis de que se acreditara, bien la consecución a través de la misma de un objetivo legítimo compatible con el TUE, o bien que se halla justificada por razones imperiosas de interés general. A falta de una justificación válida por parte del Gobierno belga, el TJCE concluye la oposición del artículo 43 TUE a una normativa interna como la aludida.

Extrapolando los efectos de este pronunciamiento a la realidad sucesoria española, comprobamos que en principio la normativa tributaria al respecto en nuestro país resulta conforme a la interpretación del artículo 43 TUE emanada del Alto Tribunal, toda vez que las reducciones sobre la base imponible por transmisión de empresa familiar previstas en el artículo 20.2.c) LISD son aplicables tanto a los contribuyentes residentes como a los no residentes en virtud del artículo 20.4 LISD y, por lo que afecta al caso cuyo análisis nos ocupa, ninguna condición atinente a los trabajadores o a su lugar efectivo de empleo se diseña en esta norma, a efectos de otorgar dicha ventaja fiscal sólo en algunos casos. En consecuencia, no podemos

sino declarar la conformidad de nuestra regulación sucesoria en este extremo a lo declarado por el TJCE, si bien no cabe olvidar que la presente reducción a favor de las empresas familiares por razón de su transmisión es susceptible de ser regulada por la Comunidad Autónoma donde tuviera su última residencia el causante, por lo que se impone necesariamente la obligación de que éstas no introduzcan en el ejercicio de su competencia normativa sobre este aspecto, factores que conlleven una discriminación y puedan conculcar, como en el supuesto analizado, la libertad de establecimiento de la que son acreedores los ciudadanos de la UE.

2.4. Sentencia de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Jäger.

Con ocasión del presente asunto, el Bundesfinanzhof pregunta al TJCE sobre la conformidad a los artículos 73.B, apartado 1 y 73.D (en la actualidad, artículos 56.1 y 58 TUE), de la normativa alemana relativa al Impuesto sobre sucesiones¹¹, aplicable sobre una herencia integrada por bienes sitos en Alemania y por un bien agrícola y forestal situado en Francia. Descendiendo a los hechos, el Sr. Jäger -residente en Francia y único heredero de su madre, cuya última residencia se encontraba en Alemania- recurrió la liquidación del impuesto sucesorio efectuado por la Administración Tributaria germana¹². Tras agotar sin éxito las sucesivas instancias, planteó recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, sosteniendo que la diferenciación articulada por el Derecho alemán tanto en la valoración de los bienes como en la inaplicación de la exención atendiendo exclusivamente al lugar donde radican los bienes objeto de la herencia, se reputa cuestionable, cuando menos, a la luz de la STJCE de 11 de diciembre de 2003 -Barbier-, ya analizada.

En concreto, las disposiciones alemanas tendentes al cálculo del Impuesto sobre sucesiones en relación con una herencia formada por bienes enclavados en Alemania y por una finca, explotada con fines agrícolas y forestales, y situada en el territorio de otro Estado miembro (Francia), establecían lo siguiente: - Con respecto a su valoración, el bien sito en Francia se tomará en consideración por su valor venal mientras que, a un bien idéntico situado en Alemania se le aplicará un procedimiento especial de valoración cuyos resultados sólo corresponden, como media, al 10% de ese valor venal; - Por otra parte, reserva a los bienes agrícolas y forestales situados en el territorio nacional la aplicación de una exoneración fiscal, así como la consideración de su valor residual únicamente en el 60% de su importe.

El Alto Tribunal se dirige a precisar, con carácter preliminar, dos aspectos que aunque reiteradamente presentes en su ya consolidada jurisprudencia en esta sede, no por ello se vuelven intrascendentes, cuales

11 Conviene recordar que el ISD ha sido objeto de sendas declaraciones de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional tanto en Alemania como en Austria. Las reglas de valoración de los bienes del caudal relicto a efectos de su inclusión en la base imponible motivaron, en ambos casos, dichas declaraciones de inconstitucionalidad (atentaban contra el principio de igualdad). Con todo, la reacción de los respectivos legisladores nacionales ha sido diversa: mientras en Austria se ha derogado el ISD con efectos a partir del 31 de julio de 2008; en Alemania, por el contrario, se ha acometido la modificación de las normas declaradas inconstitucionales, si bien, a la vista de la medida austriaca, se ha denunciado el Convenio de doble imposición con Austria en esta materia, no encontrándose ya vigente en la actualidad. Véase, de manera más pormenorizada: Knörzer, P., Perdelwitz, A. y Schneider, N.: "Inheritance Tax – Quo vadis?", en *European Taxation* vol.48, n° 6, 2008, pp.291 a 298.

12 STJCE de 17 de enero de 2008, Asunto C-256/06, Theodor Jäger contra Finanzamt Kusel-Landstuhl.

son: 1. El recordatorio de que los Estados miembros ostentan competencia sobre la fiscalidad directa, pero deben ejercerla con respeto a los postulados del Derecho comunitario; 2. La inclusión de las sucesiones, como transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, en el concepto de “movimientos de capitales” (artículo 73.B TUE), salvo cuando sus elementos constitutivos se hallen situados en el interior de un solo Estado miembro. En este sentido, resulta obvio que una situación en la que una persona residente en Alemania deja en herencia a otra, residente en Francia, bienes radicados en estos dos Estados miembros, no constituye una situación puramente interna, pese a que dichos bienes sean objeto de liquidación conjunta a través del impuesto sucesorio germano.

La mayoría de las CCAA han establecido reducciones propias, más elevadas que las estatales, si bien exigiendo la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad en cuestión

La pregunta a formular, por consiguiente, se polariza en torno a la posible justificación de una normativa como la aludida, en virtud de la cual se somete a tributación más gravosa en Alemania a las herencias que comprendan los bienes situados en otro Estado miembro, en comparación con las sucesiones en las que todos los bienes se encuentran situados en territorio alemán. Tal regulación interna, que de modo incuestionable restringe los movimientos de capitales podría, sin embargo, admitirse, en el caso de aplicarse a una situación no comparable, o bien si existiera alguna razón susceptible de erigirse en justificación válida de dicha restricción. Examina el TJCE esta doble posibilidad, comprobando, de un lado, la ausencia de situaciones que no son objetivamente comparables, bien entendido que, de acuerdo con la normativa en cuestión, el cálculo del Impuesto sobre sucesiones se halla directamente relacionado con el valor de los bienes incluidos en la herencia. No existe, por tanto, ninguna diferencia de situación que pueda justificar un trato fiscal desigual entre la cuota del impuesto sucesorio por un bien sito en territorio nacional y la adeudada por otro bien radicado en un Estado miembro distinto. De otro lado, los razonamientos esgrimidos tanto por el Finanzamt como por el Gobierno alemán, a efectos de probar que dicha normativa interna se halla justificada por “razones imperiosas de interés general” resultan asimismo descartadas por el Alto Tribunal, en la medida en que no revisten la entidad suficiente como para legitimar una medida de este tipo, consistente en la denegación de una valoración favorable, así como de otras ventajas tributarias de las que sí se benefician, no obstante, quienes heredan bienes situados exclusivamente en territorio alemán.

La declaración de contraria al Derecho comunitario de la normativa germana examinada, como consecuencia de la restricción operada en la libertad de circulación de capitales a causa de la exigencia de un impuesto sucesorio más elevado en situaciones objetivamente comparables y sin que existan “razones imperiosas de interés general” que la autoricen, debe hacernos reflexionar sobre la situación española en materia sucesoria, tanto en su conjunto, como en lo que afecta directamente a los beneficios fiscales que sobre las explotaciones agrícolas y forestales pueden diseñar las CCAA en nuestro país.

En esta línea, no presentan trascendencia desde la óptica comunitaria los supuestos de reducción de la base imponible cuando los bienes se ubiquen fuera de la Comunidad Autónoma, pero dentro del

La aplicabilidad de la libre
circulación de capitales en
el ámbito de la fiscalidad
sucesoria ha sido ya
reiterada en distintas
ocasiones por parte del
TJCE

territorio español, por tratarse de una cuestión de Derecho interno; pero sí aquellos casos en los que las CCAA establecen diferencias de trato fiscal en función de la ubicación de los bienes y algunos contribuyentes no puedan beneficiarse de tales reducciones por hallarse sus bienes o explotaciones radicados en otros Estados miembros.

Descendiendo a la práctica, es sabido que en ejercicio de sus facultades normativas las CCAA han ido incrementando las reducciones

de la base imponible previstas con carácter general, o adoptando nuevas reducciones que, dado que afectan a inmuebles o actividades empresariales, se han condicionado a la situación de dichos bienes o actividades en el territorio de la Comunidad Autónoma respectiva. Así, entre otros, pueden citarse los siguientes ejemplos relativos a las adquisiciones *mortis causa*: 1. Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la vivienda habitual. Cataluña, Andalucía, Asturias, Cantabria, La Rioja, Canarias, Extremadura, Baleares y Madrid han aumentado la reducción prevista con carácter general; mientras que Canarias y Extremadura han incorporado, asimismo, nuevas reducciones con requisitos adicionales. 2. Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la empresa familiar. La mayoría de las CCAA han establecido reducciones propias, más elevadas que las estatales, si bien exigiendo la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad en cuestión. En este sentido, Galicia, Andalucía, Asturias, La Rioja, Murcia, Comunidad Valenciana, Canarias, Extremadura y Castilla y León han regulado reducciones propias, mientras que Cataluña, Cantabria, Aragón, Baleares y Madrid han mejorado la reducción contemplada con carácter general. 3. Beneficios fiscales relacionados con la transmisión de explotaciones agrícolas, forestales o rurales¹³. Galicia, Cataluña, La Rioja, Comunidad Valenciana y Castilla y León han diseñado una reducción propia.

La diferencia de tratamiento que introduce la normativa autonómica, caracterizada por un gravamen más favorable para las empresas o explotaciones que se encuentren en la propia Comunidad Autónoma en comparación con las radicadas en otros Estados miembros, implica a nuestro juicio una restricción a la libre circulación de capitales carente de toda justificación¹⁴. Por consiguiente, los legisladores autonómicos deberían, cuanto menos, prestar especial atención a los postulados del Derecho comunitario en esta materia e introducir las modificaciones oportunas, a riesgo en caso

13 A su vez, Galicia, La Rioja y la Comunidad Valenciana han previsto también reducciones para el gravamen de las transmisiones *inter vivos* de la empresa familiar o de explotaciones agrícolas, forestales o rurales, situadas en el territorio de dicha Comunidad Autónoma.

14 Al igual que López Díaz, estimamos que la autonomía financiera -una vez descartados los argumentos de la función social, coherencia fiscal o de las dificultades prácticas para aplicar idénticos regímenes- frecuentemente utilizada a nivel interno para justificar la diferente tributación en las diversas CCAA, no puede admitirse como causa justificativa, desde la perspectiva comunitaria, de las restricciones a la libre circulación que de tales medidas puedan generarse. López Díaz, A.: "La amenaza del Derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones", en *Quincena Fiscal* nº 9, 2009, p.74.

contrario de que dichas normativas autonómicas sean declaradas contrarias al artículo 56.1 TUE, a la vista de cómo ha sido interpretado por el TJCE.

2.5.Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/07, Arens-Sikken.

Inciendo de nuevo en la interpretación del artículo 56.1 TUE, el TJCE declara a través del presente pronunciamiento¹⁵ la incompatibilidad con la libertad de circulación de capitales, de una normativa nacional que, a efectos de los Impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, no reconoce la deducción de las deudas por el excedente de adjudicación resultante de una partición si el causante residía en el momento de su fallecimiento en un Estado miembro distinto al de localización del inmueble¹⁶.

El litigio que da origen a la cuestión prejudicial se entabló entre la Sra. Arens-Sikken, viuda de un nacional neerlandés fallecido en Italia, y el Secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos, en relación con la liquidación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito sobre el bien inmueble que el causante poseía en este último país. Como se ha reseñado con anterioridad, de acuerdo con el Derecho neerlandés toda sucesión está sujeta a imposición, exigiéndose el Impuesto sobre sucesiones sobre el valor total de los bienes transmitidos cuando la última residencia del causante se encontrara en los Países Bajos; o bien el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito en función del valor de los bienes inmuebles situados en los Países Bajos si el causante no residía en dicho territorio en la fecha de su fallecimiento.

En particular, la norma neerlandesa objeto de la controversia señala que siendo aplicable el régimen neerlandés del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito, no es posible deducir por parte de la interesada las deudas derivadas de un exceso de adjudicación con vistas a determinar la base imponible. En contraste, si el causante hubiera residido en los Países Bajos en el momento de su fallecimiento, dicha deducción hubiera sido perfectamente aplicable. Parece evidente que, pese a no provocar una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de tales bienes, dado que el valor imponible del bien inmueble continúa siendo el mismo independientemente de que se admitan o no deducciones, lo cierto es que respecto al método de cálculo para determinar el Impuesto sí se establece una distinción según que el causante residiera o no en los Países Bajos, de forma que, teniendo en cuenta el carácter progresivo de los tramos impositivos, dicha normativa podría redundar en el gravamen más elevado de la sucesión de un no residente.

Verificada, pues, la transgresión del Derecho comunitario en este extremo, por violación de la libertad de circulación de capitales, procede examinar si tal medida resulta admisible bien por tratarse de situaciones que no son objetivamente comparables, o bien por hallarse justificada por razones imperiosas de interés general. En principio, puede afirmarse que no concurre la primera opción, puesto que la situación de la heredera del

15 STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/07, D.M.M.A. Arens-Sikken y Staatssecretaris van Financiën.

16 Véanse, entre otros, los siguientes comentarios de los autores sobre este tema: O'Shea, T.: "Dutch inheritance tax rules incompatible with EU law, ECJ says", en *Tax Notes International* vol.52, n° 1, 2008, pp.20-23; Kauff-Gazin, F.: "Libre circulation et droits de mutation", *Europe* 2008 Novembre Comm. n° 369, p.32.

causante es comparable a la de cualquier otro heredero a quien se atribuya *mortis causa* un bien inmueble sito en los Países Bajos, siendo el causante residente en dicho Estado. Carácter significativo presenta, en este orden de cosas, el parágrafo 57 de la referida sentencia, donde el TJCE declara que “cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido por herencia y situado en el Estado miembro en cuestión, a los herederos de una persona que tuviera la condición de residente en el momento de su fallecimiento y a los herederos de otra persona que en ese mismo momento tuviera la condición de no residente, tal normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente, en el marco del mismo tributo, a esas dos categorías de herederos por lo que respecta a la deducibilidad de las cargas que recaen sobre dicho bien inmueble (...)”. Por otra parte, tampoco el Gobierno neerlandés ha aducido justificación alguna de que la citada normativa encuentre su fundamento en razones imperiosas de interés general”, por todo lo cual el TJCE procede a declarar su carácter contrario a los artículos 73.B y 73.D TUE.

En último término, el Alto Tribunal se pronuncia sobre la influencia que un convenio de doble imposición internacional en este ámbito con previsión de un crédito de impuesto podría tener en la solución otorgada, no obstante la ausencia de un tratado internacional de esta índole entre los Estados implicados en el presente conflicto. Las palabras del TJCE son diáfanos y tajantes en este punto, al matizar que el Estado miembro de situación del inmueble no puede, a fin de justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su normativa, invocar la posibilidad (ajena a su voluntad) de que otro Estado miembro -el Estado de última residencia del causante- conceda un crédito fiscal que pueda compensar, en todo o en parte, el perjuicio sufrido por los herederos del causante como resultado de no tener en cuenta el primer Estado, a efectos de la liquidación del impuesto en cuestión, las deudas por el exceso de adjudicación derivada de la partición hecha por el testador. Se corrobora, en consecuencia, la existencia de una normativa interna restrictiva de la libertad de circulación de capitales, toda vez que un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja otorgada de manera unilateral por otro Estado miembro, para eludir las obligaciones de respeto a las libertades comunitarias que le incumben en virtud del TUE.

Resulta conveniente analizar si la situación existente en Alemania en este punto es extrapolable o presenta alguna similitud con la normativa española, debiendo entonces modificarse también esta última en concordancia con lo declarado por el TJCE. Observamos, sin embargo, que no se prevé diferencia alguna en función del lugar de residencia del causante ni en las normas que versan sobre las deudas deducibles (artículo 13 LISD), ni en las atinentes a la partición y excesos de adjudicación (artículo 27 LISD), en base a lo cual podemos concluir que la normativa española en este extremo se reputa acorde con lo dispuesto en el artículo 56.1 TUE, tal y como han sido interpretados por el TJCE. Adicionalmente, cabe señalar que sobre estos aspectos no se han cedido competencias normativas a las CCAA, lo que minimiza los posibles cambios normativos en esta órbita y garantiza, por ende, una mayor estabilidad y adecuación de la normativa española vigente a lo previsto en el TUE.

2.6. Sentencia de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07, Eckelkamp.

En coherencia con lo manifestado en sus anteriores pronunciamientos sobre la materia, el TJCE declara contraria a la libre circulación de capitales la normativa de un Estado miembro¹⁷ que, en el ámbito sucesorio,

17 STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07, Hans Eckelkamp, Natalie Eckelkamp, Monica Eckelkamp, Saskia Eckelkamp, Thomas Eckelkamp, Jessica Eckelkamp, Joris Eckelkamp y Belgische Staat.

permite deducir del valor de un bien inmueble las cargas hipotecarias que lo gravan si el causante reside en su territorio, pero niega tal deducibilidad en el caso de que la última residencia del causante no se encontrara en dicho Estado miembro¹⁸.

El punto de partida viene constituido por el artículo 1 del Código del Impuesto de sucesiones de la Región de Flandes (Bélgica) que, inspirándose en el régimen holandés, distingue entre causantes residentes o no en Flandes¹⁹ al objeto de someterlos a tributación por el valor total del caudal relicto (Impuesto de sucesiones) en el primer caso, o bien sólo por el valor de los bienes inmuebles situados en Bélgica y que se hereden de un causante que no fuera residente en la región flamenca (Impuesto sobre transmisiones patrimoniales *mortis causa*), en el segundo supuesto. La controversia se suscita al comprobar los herederos de la Sra. Eckelkamp, de nacionalidad y residencia alemana que, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 15 del citado Código, según el cual el Impuesto sobre sucesiones grava la totalidad del patrimonio del causante, una vez deducidas las deudas, con independencia del lugar en el que esté situado, el artículo 18 del mismo texto legal impide tener en cuenta dichas deudas a efectos de la determinación de la base imponible gravable, de lo que se colige una flagrante desigualdad derivada exclusivamente del hecho de la residencia o no del causante en territorio flamenco.

La aplicabilidad de la libre circulación de capitales en el ámbito de la fiscalidad sucesoria ha sido ya reiterada en distintas ocasiones, como hemos examinado, por parte del TJCE. Declarada, pues, la falta de consonancia de la normativa flamenca con el Derecho comunitario, no queremos sino llamar la atención sobre un doble orden de cuestiones. La primera y principal radica en que lejos de circunscribirse a la tributación de la Región flamenca, el fallo emanado al hilo de la Sentencia Eckelkamp despliega su eficacia en relación con cualquier otra disposición similar no sólo en las restantes regiones belgas, sino en cualquier ordenamiento de cualquier Estado miembro. Por tanto, si bien la consecuencia directa del presente pronunciamiento del TJCE se traduce en la obligación para la Región de Flandes de modificar el citado artículo 18, en aras a garantizar su conformidad con los artículos 73.B y 73.D TUE (hoy, artículos 56.1 y 58 TUE), no cabe olvidar que el mismo resulta igualmente trascendente para las Regiones de Valonia y Bruselas que, a mayor abundamiento, cuentan igualmente con una disposición equivalente a la del artículo 18 reseñado en sus respectivas normativas sobre el Impuesto de sucesiones, dado que este precepto constituía una norma preexistente²⁰ y común a las tres regiones belgas, con carácter anterior a la regionalización del impuesto sucesorio. En conclusión, la Sentencia Eckelkamp se proyecta asimismo sobre el Derecho aplicable en esta

18 Véase, entre otros comentarios doctrinales sobre la materia: Am Ende, M.: "Assessment of real property for inheritance tax purposes depending on the place of residence of the deceased", en *European Law Reporter* 2008, pp.381-383; Kauff-Gazin, F.: "Libre circulation (...)". Ob.cit. p.32; Ribes Ribes, A.: "La incompatibilidad con el Derecho Comunitario de un régimen fiscal sucesorio desigual por razón de la no residencia. STJCE de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp", en *Revista Noticias de la Unión Europea* nº 299, 2009, pp.119-124.

19 Adviértase que la expresión "non-habitant du Royaume" empleada en el artículo 18 del Código del Impuesto sobre sucesiones de la Región de Flandes puede asimilarse a la de "no residente", en el sentido en el que la emplea el TJCE en este pronunciamiento.

20 Tanto el tenor literal del artículo 1, como el del artículo 18, que deniega la deducibilidad de las deudas en las sucesiones de un no residente en Bélgica, son exactamente idénticos en las tres regiones belgas.

misma hipótesis por las Regiones valona y bruselense, que deberán también adecuar dicha norma en sus respectivas legislaciones a lo declarado por el TJCE.

De hecho, todo parece indicar que la doctrina del Tribunal comunitario en esta órbita va a tener efectivo reflejo en la Región valona²¹ a juzgar por el proyecto de Decreto sobre la materia, que actualmente se encuentra en fase de discusión y que, entre otras medidas, posibilitará la deducibilidad de las cargas que gravan los inmuebles situados en Valonia y transmitidos *mortis causa* por un “non-habitant du Royaume” (no residente en Bélgica).

Adviértase, no obstante, que dicha deducibilidad se limitará a los casos en los que las deudas en cuestión no sean objeto de deducción por parte del Estado de residencia del causante, con el objetivo de evitar una doble deducción de las mismas. A juicio de algunos estudiosos²², este proyecto legislativo no introduce, a la postre, cambios sustantivos en la regulación vigente, pues la conclusión a la que se llegará será idéntica, a saber: la tributación sucesoria continuará tratando de manera desigual situaciones que se encuentran en el mismo plano. En su opinión, sólo resta plantearnos si la condición de ausencia de deducción en el Estado de residencia del causante logrará superar el test de “razones imperiosas de interés general” del TJCE. De ser así, la Región valona no tendrá más que invocar la existencia de una ventaja fiscal concedida de forma unilateral por el otro Estado miembro para desligarse de las obligaciones que le conciernen en virtud del TUE, persistiendo con ello la situación discriminatoria. Discrepamos, sin embargo, de esta reflexión final, en la medida en que, tal y como ya declaró el propio Tribunal comunitario en sus Sentencias de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, parágrafo 78 y de 11 de septiembre de 2008, Arens-Sikken, C-43/07, parágrafo 66, un Estado miembro no puede escudarse en la existencia de un beneficio fiscal otorgado por otro para eludir las obligaciones que le competen en base al TUE y, por lo que se refiere al supuesto que nos ocupa, en materia de libre circulación de capitales.

Siguiendo este mismo planteamiento, decíamos que la Sentencia Eckelkamp tendrá igualmente virtualidad sobre todos aquellos ordenamientos jurídicos de los Estados miembros que no se hallen en sintonía con lo declarado por el TJCE en esta sede. Buena prueba de ello constituye la modificación legislativa acometida al respecto en Luxemburgo, cuyo *Conseil du gouvernement* adoptó el 26 de septiembre de 2008 un Proyecto de ley relativo a los impuestos sucesorios, destinado a compatibilizar la normativa luxemburguesa en este ámbito con los principios derivados del TJCE²³.

Ciñéndonos a la realidad española, ya indicamos que la actual regulación de la deducción de deudas en las transmisiones por causa de muerte, prevista en el artículo 13 LISD, exige varios requisitos a fin de que las deudas sean deducibles, pero en ningún caso limita esta posibilidad en función de la residencia del causante. La adecuación a los principios y postulados del Derecho comunitario por lo

21 Traversa, E. y Navez, E.J.: “Droits de mutation par décès: le Droit Communautaire autorise la déduction des charges grevant un immeuble”, en *Revue du notariat belge*, décembre 2008, p.696.

22 Hermand, O. y Protin, M.: “Droits de mutation par décès – Comment effacer la discrimination en l'absence de convention internationale?”, en *Recueil Général de l'enregistrement et du notariat* n° 9, novembre 2008, pp.351 a 353.

23 Traversa, E. y Navez, E.J.: “Droits de mutation (...)”. Ob.cit. p.696.

que concierne a este tema es irreproachable, siendo además improbable que en un futuro próximo pueda producirse alguna contravención de la libre circulación de capitales en este punto, ya que el alcance de la cesión de competencias normativas a las CCAA en el marco del ISD no engloba el régimen de deducibilidad de las deudas a efectos de la determinación del valor neto patrimonial.

La actual regulación de la deducción de deudas en las transmisiones por causa de muerte, prevista en el artículo 13 LISD, exige varios requisitos a fin de que las deudas sean deducibles

La segunda consideración sobre la que deseamos hacer hincapié, estriba en la importancia de constatar que la Sentencia Eckelkamp no forma parte sino de un movimiento de coordinación iniciado a nivel europeo por parte del Tribunal comunitario a raíz de las frecuentes disputas generadas en el ámbito de la tributación sucesoria internacional. Como hemos puesto de relieve en las líneas precedentes, al abordar el análisis de los distintos pronunciamientos del Alto Tribunal en esta sede, la actuación del mismo no puede calificarse sino de positiva, en la medida en que a través de su jurisprudencia constante y ya consolidada, el TJCE no ha dudado en señalar las normas de los Estados miembros que atentan contra las grandes libertades proclamadas en el TUE. La trascendencia de esta acertada doctrina jurisprudencial resulta todavía más relevante, si cabe, ante los riesgos de doble imposición a que la ausencia de armonización internacional en esta materia conduce.

2.7. Sentencia de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08, Block.

Precisamente la falta de uniformidad o de coordinación de criterios por parte de los Estados miembros en la órbita de la fiscalidad sucesoria es la que origina el conflicto resuelto por el TJCE en su reciente Sentencia de 12 de febrero de 2009²⁴. El interés que encierra este asunto²⁵ resulta innegable al objeto de no confundir los términos en los que se desarrolla el debate al que venimos aludiendo, dado que el TJCE declara conforme con el Derecho comunitario (artículos 56 y 58 TUE) una normativa nacional que no permite imputar en el Impuesto de sucesiones devengado en el Estado miembro de residencia del causante, el impuesto sucesorio satisfecho por la heredera en el Estado de situación de los bienes cuando éstos tienen la naturaleza de créditos de capital.

La norma alemana cuestionada en este caso viene representada por el artículo 21, apartados 1 y 2 de la Ley del ISD alemán que, en el supuesto de abono por parte del heredero en otro Estado miembro de un impuesto equivalente al Impuesto sobre sucesiones alemán y, siempre que no exista convenio para evitar la doble imposición entre los Estados implicados, permite la imputación del impuesto extranjero,

24 STJCE de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08, Margarete Block y Finanzamt Kaufbeuren.

25 Véanse los comentarios sobre la presente sentencia realizados por: Billig, H: "Fehlende Anrechnung von spanischer bei deutscher Erbschaftsteuer nicht EU-rechtswidrig", en Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2009, p.298; Monsenego, J.: "Double taxation in the EU: the future after Block", en Tax Notes International vol.53, 2009, pp.215-217.

a condición de que los bienes en relación con los cuales se satisface dicho impuesto se califiquen como “patrimonio en el extranjero” según la legislación germana.

La Sra. Block, residente en Alemania y heredera única de una persona fallecida en ese mismo Estado -donde también tuvo su última residencia-, satisfizo en España el correspondiente ISD por el capital mobiliario heredado y depositado en entidades financieras situadas en territorio español. Si bien en un primer momento la Administración Tributaria alemana desconoció absolutamente este pago, posteriormente autorizó -como consecuencia de la oportuna reclamación al respecto planteada por la Sra. Block- que la deuda tributaria española minorara la base imponible del impuesto sucesorio a satisfacer en Alemania. Rechazaba, de este modo, la imputación del ISD español en el Impuesto de sucesiones exigible en Alemania, tal y como había solicitado la heredera, argumentando por el contrario que dicha imputación resultaba excluida por el tenor literal del artículo 21.2 de la Ley del ISD alemán -antes mencionado-, bien entendido que los créditos de capital frente a instituciones financieras radicadas en España no tienen la consideración de “patrimonio en el extranjero”, en el sentido del artículo 21, apartado 2, punto 1 de la citada Ley²⁶.

Asistimos, ciertamente, a una situación de doble imposición internacional, motivada por la inexistencia de armonización comunitaria en lo que atañe al concepto de “patrimonio en el extranjero”, pues, mientras para determinar la exacción del impuesto sucesorio sobre los créditos de capital Alemania utiliza el punto de conexión del domicilio del acreedor, España, en cambio, atiende al criterio del domicilio del deudor. Planteada la correspondiente cuestión prejudicial con vistas a dilucidar si una normativa interna como la reseñada vulnera o no la libre circulación de capitales garantizada en el seno de la UE por el TUE, el TJCE observa el mismo *iter* que en anteriores pronunciamientos al aproximarse inicialmente a la controversia en cuestión. Una vez clarificado que no estamos ante una situación puramente interna y que, de acuerdo con la normativa europea, la sucesión examinada constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 TUE, el Alto Tribunal niega, sin embargo, que la citada normativa, pese a suponer una carga fiscal mayor respecto a la que se experimentaría si dichos créditos se detentasen frente a una entidad financiera sita en Alemania, constituya una restricción a los movimientos de capitales.

Subraya el TJCE, que la circunstancia de que el artículo 21 de la Ley del ISD alemán prevea reglas de imputación más favorables para los casos en que el causante residiera en otro Estado miembro, no afecta a lo ya señalado, puesto que es el propio legislador alemán el que ha optado por definir el concepto de “patrimonio en el extranjero” de manera mucho más amplia que la aplicable a una situación como la que nos ocupa, en la que el causante sí tuvo su última residencia en territorio alemán. Existe aquí una diferencia de trato que no encuentra su razón de ser, sino en la decisión del Estado alemán de utilizar el lugar de la residencia del acreedor como punto de conexión para determinar el carácter “extranjero” de los bienes que conforman la herencia y posibilitar de acuerdo con ello, en el supuesto de la herencia de un causante no residente en Alemania en la fecha de su fallecimiento, la imputación allí del impuesto sucesorio abonado en el otro Estado miembro.

26 En la legislación española, por el contrario, no se distingue entre diferentes tipos de bienes a la hora de posibilitar la imputación del impuesto extranjero, pero sí se circunscribe tal posibilidad a que el contribuyente del ISD español lo sea por obligación personal (artículo 23 LISD).

No se explya el Tribunal comunitario en ulteriores argumentaciones, finalizando antes bien su discurso interpretativo con el recordatorio de que el TUE no garantiza a un ciudadano europeo que el traslado de su residencia a un Estado miembro carezca de consecuencias desde el punto de vista fiscal, sobre todo teniendo en cuenta las disparidades existentes en esta materia entre las legislaciones de los Estados miembros, fruto de lo cual dicho traslado puede resultar más o menos beneficioso para el ciudadano, según los casos. Por consiguiente, aunque el riesgo de doble imposición podría disuadir a los residentes en Alemania de invertir en determinados Estados miembros, atendida la tributación superior que habrán de soportar en comparación con una situación en la que la inversión se realizara en una institución financiera ubicada en territorio alemán, no es menos cierto que tal desventaja deriva del ejercicio legítimo y paralelo por los dos Estados miembros en cuestión de su soberanía tributaria, dándose la circunstancia de que ello produce una yuxtaposición de gravámenes que únicamente podría resultar eliminada en virtud de un convenio de doble imposición y/o de alguna medida de armonización europea.

En ausencia, desafortunadamente, de alguno de los instrumentos supranacionales mencionados, estas situaciones de doble imposición internacional en materia sucesoria persistirán en el futuro, ante la insuficiencia de las medidas unilaterales previstas en los ordenamientos internos de los Estados miembros para resolver con carácter definitivo esta problemática.

3. Tratamiento desigual en materia sucesoria de los no residentes en España: posible vulneración del derecho comunitario.

Expuesto cuanto antecede y, atendidas las premisas sobre las que se configura el sistema tributario español en materia sucesoria, no nos resta sino cuestionar su adecuación a la libre circulación de capitales proclamada por los artículos 56 y 58 TUE, tal y como han sido interpretados recientemente por el TJCE. Nos referimos, en particular, a la regulación aplicable a los contribuyentes no residentes²⁷ que, hallándose en una situación comparable a la de los residentes, y como resultado de la cesión de competencias normativas a las CCAA y del ejercicio efectivo de éstas mediante el establecimiento de sustanciales beneficios fiscales a favor de los residentes en su territorio, se ven privados del disfrute de dichas bonificaciones y reducciones autonómicas, incluso pese a tener la misma capacidad económica que los causahabientes residentes, debido únicamente al dato de su no residencia en territorio español.

En efecto, el creciente ejercicio por parte de las CCAA de sus competencias normativas, especialmente en cuestiones tan relevantes como las reducciones en la base imponible, tarifa, cuota y bonificaciones en la

27 No desconocemos tampoco, de manera similar a lo que sucede en Bélgica, el distinto tratamiento conferido a los causahabientes, en función de su residencia o no en la Comunidad Autónoma donde tuvo su última residencia el causante que, dadas las bonificaciones sobre la cuota establecidas en algunos territorios, dan lugar a situaciones controvertidas en términos de igualdad. El mandato de presión fiscal efectiva global equivalente al resto del territorio nacional debería, en todo caso, ser respetado. La extensión limitada del presente trabajo y el hecho de que esta última sea una cuestión de Derecho interno justifica, sin embargo, que no abordemos dicha problemática. Véase, con todo, la STS de 21 de marzo de 2007, en la que se afirma que la desigualdad entre residentes en distintas CCAA es consecuencia del ejercicio de las competencias y capacidad normativa que la Constitución, los Estatutos de Autonomía y el resto del ordenamiento jurídico atribuyen a aquéllas, sin que las desigualdades derivadas de las mismas conlleven necesariamente la vulneración del principio de igualdad. Sin perjuicio de ello, a nuestro juicio sería deseable un pronunciamiento expreso del TC sobre la cuestión, toda vez que se trata de normas con rango legal (autonómicas) que podrían conculcar un derecho constitucional.

cuota, convierte en esencial para la aplicación del impuesto la correcta delimitación tanto de la Hacienda competente como de la normativa aplicable, de acuerdo con los puntos de conexión previstos en el artículo 32 de la Ley 22/2009. Dichos criterios de sujeción no juegan -respecto a las CCAA de régimen común- empero, cuando se trata de contribuyentes por obligación real, pues en este caso la competencia corresponde al Estado y es aplicable la normativa estatal²⁸. Cabe añadir que, además de considerarse a la Hacienda estatal competente cuando el sujeto pasivo es no residente, la misma también ostenta competencia en las transmisiones *mortis causa* y seguros que se acumulan a éstas cuando el causante es no residente en España, salvo en los casos de País Vasco²⁹ y Navarra³⁰.

Si bien la discriminación podría originarse en las reducciones de la base imponible, lo cierto es que el artículo 20.4 LISD declara aplicables a los no residentes dichas desgravaciones, que tan sólo se convertirían en restrictivas de la libre circulación de capitales en la medida en que el Estado o las CCAA introdujeran requisitos adicionales, como por ejemplo se aprecia en algunas normas autonómicas que, en relación con la transmisión de empresa individual o negocio profesional, supeditan la reducción al mantenimiento del domicilio de la entidad en la respectiva Comunidad durante un cierto período (10 años en Asturias y Castilla y León; cinco años en Andalucía, Galicia y La Rioja). No debe olvidarse tampoco la eventual discriminación que podría generarse como resultado de la aplicación de reducciones propias de parentesco sobre la base imponible de los residentes de las que, sin embargo, no disfrutarán los no residentes que se encuentren en una situación semejante, por serles de aplicación en todo caso la normativa estatal.

Abundando en la cuestión, la problemática se acrecienta en las deducciones y bonificaciones sobre la cuota establecidas por la mayoría de las CCAA en la actualidad y que, por su naturaleza de medidas autonómicas resultan inaplicables a los contribuyentes por obligación real, aunque se encuentren en una situación análoga a la de los residentes. Obviamente, el grado de discriminación y, por ende, de contravención del Derecho comunitario, varía en función de las mayores o menores desgravaciones reguladas por la Comunidad Autónoma³¹ en cuestión, encontrándonos por ejemplo ante la ausencia de discriminación alguna entre residentes y no residentes cuando el causante hubiera tenido su última residencia en Cataluña o Extremadura; o ante situaciones de flagrante discriminación, en lo que atañe a parientes de los grupos I y II, cuando el causante residiera en Baleares, Canarias, Castilla La Mancha, Castilla y León, Madrid, Murcia,

28 Como es sabido, para determinar el punto de conexión en el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma de régimen común, tanto para las adquisiciones *mortis causa* como *inter vivos*, ha de darse con carácter previo la condición de residente en España, de forma que el marco normativo aplicable a un contribuyente no residente, que tributa por obligación real en el ISD, será siempre el estatal. En esta línea, entre otras, las contestaciones de la Dirección General de Tributos de 5 de septiembre de 2006 y 11 de abril de 2008.

29 Véase, a este respecto: Guipúzcoa: Norma foral 3/1990, de 11 de enero del Impuesto sobre sucesiones y donaciones y Reglamento aprobado por Decreto foral de 15 de noviembre de 1994. Idéntica regulación se contiene en las normativas correspondientes de Álava y Vizcaya.

30 Ley foral del Impuesto sobre sucesiones y donaciones de Navarra (Decreto foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre y Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y donaciones de Navarra (Decreto foral 16/2004, de 26 de enero).

31 Adviértase, igualmente, que en el País Vasco están exentas las adquisiciones *mortis causa* de los grupos I y II y, en Navarra, además de introducirse beneficios para las empresas familiares, la cuota para los dos grupos de parentesco mencionados resulta de la aplicación de un tipo de gravamen del 0,8%.

La Rioja y Comunidad Valenciana, al margen de otras CCAA en las que también asistiríamos a un distinto trato fiscal.

A nuestro parecer, nos encontramos ante una situación comparable entre residentes y no residentes sólo si se dan determinadas condiciones, a saber: 1. Dos causahabientes (grupos I y II) con idéntico tipo de gravamen aplicable: ambos descendientes del causante, siendo uno residente en España y otro no; 2. Causante residente en territorio español; y, 3. Todos los bienes del causante están situados en España. Piénsese, por ejemplo, en el caso de dos hermanos, uno residente en España y otro en un Estado miembro diferente, que heredan por mitad de su padre, siendo la Comunidad Valenciana el lugar de última residencia del causante. En esta hipótesis no existe, en nuestra opinión, ninguna causa que justifique el distinto trato tributario otorgado, mucho más gravoso para los contribuyentes no residentes en comparación con los residentes, por aplicarse a los primeros la normativa estatal y no poder beneficiarse de las desgravaciones introducidas en el ISD por parte de las CCAA.

En ausencia,
desafortunadamente,
de alguno de
los instrumentos
supranacionales
mencionados, estas
situaciones de doble
imposición internacional
en materia sucesoria
persistirán en el futuro,
ante la insuficiencia de
las medidas unilaterales
previstas en los
ordenamientos internos
de los Estados miembros
para resolver con
carácter definitivo esta
problemática

A la vista de la doctrina sentada por el TJCE, que incluye a las sucesiones en el ámbito de los movimientos de capitales, parte del análisis de situaciones comparables, no puramente internas y exige una causa de justificación válida ("razón imperiosa de interés general") a efectos de admitir la eventual restricción provocada por la normativa interna de un Estado miembro, consideramos que la mayor carga fiscal que experimentan los contribuyentes no residentes en nuestro país en relación con los residentes -en situación comparable- constituye, sin duda, una grave discriminación que viola lo dispuesto en el TUE.

En este sentido, huelga afirmar que la situación normativa descrita reúne todos los presupuestos exigidos por el TJCE para ser calificada como restrictiva de la libre circulación de capitales, no concurriendo, en nuestra opinión, motivo válido alguno que pueda justificar este trato desigual al que se ven sometidos los no residentes. Tal y como ha puesto de relieve el propio Tribunal comunitario en reiteradas ocasiones, el Estado de residencia se halla facultado para establecer beneficios tributarios sólo destinados, por su índole familiar o subjetiva, a los residentes en su territorio, puesto que es lógico que este tipo de reducciones de índole personal las otorgue el Estado donde el contribuyente reside. Nótese, empero, que en el supuesto que nos ocupa hablamos de situaciones semejantes, razón por la cual resulta contrario al Derecho comunitario que se les discrimine, sometiendo a una tributación más elevada a quienes no ostentan la condición de residentes en territorio español.

Una posible solución a esta problemática consistiría en arbitrar alguna medida en la legislación estatal española que aproximara la carga fiscal por ISD entre residentes y no residentes, ya sea a través de la introducción de deducciones estatales sobre la cuota a aplicar exclusivamente por los causahabientes no residentes, a fin de equipararlos desde el punto de vista cuantitativo a los no residentes, ya mediante la creación de una tarifa específica y propia para los no residentes que, asimismo, compensara la ausencia de reducciones autonómicas y situara en un plano de igualdad a ambos tipos de contribuyentes. De no acometerse ningún cambio normativo, mucho tememos que pronto el TJCE se pronuncie expresamente sobre algún caso español que presente los caracteres expuestos, obligando al Estado español a reestructurar su normativa sucesoria (artículos 20.4, 21.3, 22.4 y 23.bis LISD) de conformidad con los postulados comunitarios.

La ausencia de tratados internacionales en esta sede y el hecho de que las autoridades comunitarias no hayan liderado iniciativa alguna dirigida a lograr una cierta armonización en la materia, explican las divergencias y graves problemas de discriminación que todavía hoy subsisten en relación con la imposición de las sucesiones internacionales. Conviene destacar, sin embargo, que aunque los trabajos de la Comisión europea hasta la fecha han versado solamente sobre los aspectos civiles de la cuestión, la misma incluyó en su programa de trabajo para el 2009 la elaboración de una Comunicación³², con el objetivo de promover la celebración por parte de los Estados miembros de convenios multilaterales, susceptibles de constituir el preludio de la preparación de un proyecto de Directiva europea en la materia. Confiamos, pues, en que esta iniciativa pionera, conjuntamente con la doctrina ya reseñada del TJCE en este ámbito, cristalicen en una tributación de las sucesiones internacionales más acorde con los principios y libertades comunitarios.

Bibliografía (por orden de mención)

- Sánchez Jiménez, M^a Á.: “La doble imposición internacional en materia de sucesiones y donaciones”, Comares, Granada, 1991.
- Herrera Molina, P.M.: “STJCE 11.12.2003, Herederos del Sr. Barbier, As. C-364/01: Libertad de movimientos de capitales e inversiones inmobiliarias: deudas deducibles en el impuesto que grava una transmisión mortis causa de un no residente”, en: García Carretero, B. (Coord.): “Comentarios de jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Año 2003”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- Weber, D.: “Pending cases filed by Dutch Courts II: The Van Hilten – van der Heijden case, ECJ: recent developments in direct taxation”, Ed. Linde-Wien, 2006.
- Mariatte, F.: “Droits de succession et restriction aux mouvements de capitaux”, Europe 2006 Avril Comm. n° 108.
- Van den Broek, J. y Wilddeboer, M.R.: “European Court of Justice permits inheritance tax based on nationality in Van Hilten – van der Heijden”, en Bulletin for International Fiscal Documentation vol.61, n° 5, 2007.
- Alonso Murillo, F.: “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre sucesiones: Sentencia Van Hilten – van der Heijden”, en Revista Noticias de la Unión Europea n° 269, 2007.

32 Todavía no publicada, pero prevista por la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (DG TAXUD) para el primer trimestre de 2010.

- Knörzer, P., Perdelwitz, A. y Schneider, N.: "Inheritance Tax – Quo vadis?", en *European Taxation* vol.48, nº 6, 2008.
- López Díaz, A.: "La amenaza del Derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones", en *Quincena Fiscal* nº 9, 2009.
- O'Shea, T.: "Dutch inheritance tax rules incompatible with EU law, ECJ says", en *Tax Notes International* vol.52, nº 1, 2008.
- Kauff-Gazin, F.: "Libre circulation et droits de mutation", *Europe* 2008 Novembre Comm. nº 369.
- Am Ende, M.: "Assessment of real property for inheritance tax purposes depending on the place of residence of the deceased", en *European Law Reporter* 2008.
- Ribes Ribes, A.: "La incompatibilidad con el Derecho Comunitario de un régimen fiscal sucesorio desigual por razón de la no residencia. STJCE de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp", en *Revista Noticias de la Unión Europea* nº 299, 2009, pp.119-124.
- Traversa, E. y Navez, E.J.: "Droits de mutation par décès: le Droit Communautaire autorise la déduction des charges grevant un immeuble", en *Revue du notariat belge*, décembre 2008.
- Hermand, O. y Protin, M.: "Droits de mutation par décès – Comment effacer la discrimination en l'absence de convention internationale?", en *Recueil Général de l'enregistrement et du notariat* nº 9, novembre 2008.
- Billig, H.: "Fehlende Anrechnung von spanischer bei deutscher Erbschaftsteuer nicht EU-rechtswidrig", en *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2009.
- Monsenego, J.: "Double taxation in the EU: the future after Block", en *Tax Notes International* vol.53, 2009.

El no inicio del procedimiento de devolución con las autoliquidaciones posteriores a la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Resumen

En este trabajo se estudia uno de los efectos que produce el inicio de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios sobre las autoliquidaciones presentadas con posterioridad: el no inicio de un procedimiento de devolución. Se analiza su fundamento, se pone de relieve su principal consecuencia práctica y se precisa cuál es su ámbito de aplicación.

Palabras clave

Palabras clave: procedimiento de devolución, autoliquidaciones tributarias, procedimientos tributarios

Abstract

We studied on this paper a effect that the tax performances and procedures have on the self-assessment presented afterwards: the no start of a tax rebate procedure. We have analysed its essence, its main practical effect and its application field

Keywords

Keywords: tax rebate procedure, self-assessment , tax procedure

Sumario

- I. Introducción
- II. Fundamento
- III. La eventual devolución derivada de la normativa de cada tributo determinada por la liquidación administrativa sin intereses de demora
- IV. ¿Desaparición del efecto de producirse la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación o investigación?
- V. ¿No inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras el requerimiento administrativo para su presentación?
 - 1. El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos
 - 2. La inaplicación del artículo 87. 5 del Reglamento al procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos
- VI. ¿No inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras un requerimiento de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias?
 - 1. Los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias
 - 2. La inaplicación del artículo 87. 5 del Reglamento a los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias
- VII. Una conclusión relevante: los peligros de las regulaciones generales y comunes a las actuaciones y procedimientos tributarios

I. Introducción

Una de las mayores novedades que introduce frente a la normativa reglamentaria precedente el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (en adelante, Reglamento General de Aplicación de los Tributos, RGAT), es la sistemática que utiliza al regular determinados aspectos procedimentales. De este modo, siguiendo una sistemática ya empleada por la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en adelante LGT), diversas cuestiones que venían siendo reguladas en el ámbito de la Inspección de los Tributos han pasado a ser objeto de regulación desde una perspectiva más general, al incluirse en una serie de normas comunes a las actuaciones y procedimientos tributarios.

Aquí centraremos nuestra atención en un determinado aspecto de la regulación general de la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios, que se incluye dentro del Capítulo dedicado a las *"Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios"* (Capítulo III del Título III sobre *"Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos"*). Concretamente, en uno de los efectos producidos con las autoliquidaciones que presente el obligado tributario con posterioridad al inicio de oficio de las actuaciones o procedimientos tributarios. O dicho desde otra perspectiva, quizá más precisa, en uno de los efectos del inicio de oficio de las actuaciones o procedimientos tributarios en relación con las autoliquidaciones que se presenten posteriormente: el no inicio del procedimiento de

devolución. Se trata éste, además, de un efecto que se prevé expresamente en el art. 87. 5 del RGAT de forma novedosa frente a la normativa reglamentaria anterior.

I. Fundamento

Dispone el art. 87. 5 del RGAT, en lo que aquí interesa, que *“las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución (...)”*.

El procedimiento de devolución, tal como aparece configurado en la LGT, es un procedimiento distinto, independiente y autónomo respecto a cualquier procedimiento dirigido a comprobar o investigar la obligación tributaria y período a que se refiere la autoliquidación a devolver presentada

De acuerdo a esta previsión normativa, si el obligado tributario presenta la autoliquidación a devolver que no presentó en su momento relativa a una obligación tributaria y período después de que se hubiera iniciado, por ejemplo, un procedimiento de comprobación limitada o de inspección en relación con la misma obligación tributaria y período –no es posible tras un procedimiento de verificación de datos, pues éste requiere una previa autoliquidación¹–, dicha presentación no iniciaría un procedimiento de devolución. Por tanto, no se abriría a partir de la presentación de la autoliquidación un plazo de seis meses en el que se tendría que practicar la devolución y que en caso de no realizarse generaría el devengo de intereses de demora (arts. 31 y 125 de la LGT).

Nos encontramos con una norma que, en nuestra opinión, está perfectamente justificada. Al menos en relación con los procedimientos a los que la normativa tributaria denomina de forma genérica como procedimientos de comprobación o investigación, tal como precisaremos más adelante. Puesto que se trata de una disposición que es coherente con el papel que corresponde, de acuerdo a las previsiones de la LGT, al procedimiento de devolución y a los procedimientos de comprobación o investigación. En dicha Ley encontraría amparo implícito, por tanto, esta concreta previsión reglamentaria.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que el procedimiento de devolución, tal como aparece configurado en la LGT, es un procedimiento distinto, independiente y autónomo respecto a cualquier procedimiento dirigido a comprobar o investigar la obligación tributaria y período a que se refiere la autoliquidación a

1 AAVV, *Memento Práctico Francis Lefebvre Procedimientos tributarios 2009-2010*, Francis Lefebvre, Madrid, 2008, núm. marg. 3795. Sobre la necesidad de que exista una autoliquidación o declaración previa al inicio de un procedimiento de verificación de datos, entre otros, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Gestión tributaria”, en PALAO TABOADA, C. (Coord.), *Comentario sistemático a la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 398.

devolver presentada². Porque si la Administración decide llevar a cabo actuaciones comprobadoras al respecto, con uno u otro alcance e intensidad –nos referimos a las externas, pues las meramente internas no son estrictamente actividad de comprobación³–, deberá finalizar el procedimiento de devolución con el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección (art. 127 de la LGT).

Así lo confirma también la nueva regulación reglamentaria. Porque de acuerdo a lo previsto en el art. 124 del RGAT, una vez recibida la autoliquidación que inicia el procedimiento de devolución, “la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder”. Ante lo cual pueden producirse dos situaciones distintas:

- de un lado, que la autoliquidación “fuese formalmente correcta”, en cuyo caso “se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada”;
- de otro lado, que “se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación (...), error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación” o que “se aprecien circunstancias que lo justifiquen”, en cuyo caso “se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de

2 Sobre este procedimiento de devolución, con carácter general, desde la regulación de la nueva LGT de 2003, AFONSO GORRÍN, V. M., “La configuración de los procedimientos de gestión tributaria”, *Hacienda Canaria*, 10 (especial), 2004, págs. 202 y ss; CÁRDENAS ORTIZ, R. M., *La gestión tributaria: especial referencia los procedimientos que la integran. Análisis de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, en relación a la Ley 230/1963*, Universidad de Jaén, Jaén, 2004, págs. 53 y ss; CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. y otros, *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Bilbao, 2004, págs. 268 y ss; FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho financiero español. Derecho tributario: parte general*, vol. II, 23ª ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, págs. 170 y ss; HUESCA BOADILLA, R., en HUESCA BOADILLA, R. (Coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, págs. 841 y ss; LAFUENTE MOLINERO, F., en *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2004, págs. 144 y ss; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “*Gestión tributaria*”..., págs. 384 y ss; Profesores del CEF, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, REAF-CEF, Madrid, 2004, págs. 552 y ss; CLEMENTE CLEMENTE, V., en MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, Asociación de Abogados especializados en Derecho Tributario-AEDAF, Madrid, 2005, págs. 592 y ss; PATÓN GARCÍA, G., en LUCHENA MOZO, G. M. y COLLADO YURRITA, M. A. (Coord.), *Derecho tributario. Parte general*, 2006, págs. 323 y ss; BERNARDO GÓMEZ, C. y otros, *Guía de Gestión e Inspección Tributaria*, Ciss, Madrid, 2007, págs. 508 y ss; CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 8ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, págs. 485 y ss; CORRAL GUADAÑO, I., “*Procedimientos generales en el ámbito de la gestión tributaria*”, *Gaceta Fiscal*, núm. 268, 2007, págs. 127 y ss; MONREAL LASHERAS, A. y JUAN LOZANO, A. M., “*Las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria en la LGT y a la vista del proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos*”, *Fiscal Mes a Mes*, núm. 127, 2007, págs. 16 y ss; PELÁEZ MARTOS, J. M. (Coord.), *Todo Procedimiento tributario*, Ciss, Madrid, 2007, págs. 501 y ss; AAVV, *Memento Práctico ... Procedimientos tributarios ...*, núm. marg. 3710 y ss; BERTRÁN GIRÓN, M., *Los procedimientos de aplicación de los tributos por los órganos de gestión*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 135 y ss; COTO DEL VALLE, C., en HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 904 y ss; GARCÍA LÓPEZ, C., “*Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (artículos 122 a 125 RGAT)*”, en ALCALÁ SACRISTÁN, C. (Dir.), *Manual de Aplicación de los tributos*, IEF, Madrid, 2008, pp. 607 y ss; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., en *El procedimiento de gestión e inspección tributaria. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2008, págs. 144 y ss; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., en CALVO ORTEGA, R. (Dir.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2009, p. 534 y ss; MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J. M., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 20ª ed., Tecnos, Madrid, 2009, págs. 351 y ss; PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 19ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2009, págs. 271 y ss.

3 SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva LGT”, *Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004, pág. 136.

inspección”.

La previsión del art. 87. 5 del RGAT acerca del no inicio de un procedimiento de devolución por la autoliquidación presentada tras haberse iniciado con anterioridad de oficio una actuación o procedimiento tributario responde a la misma lógica, en cuanto a los procedimientos de comprobación o investigación se refiere. De este modo, si la Administración tributaria, pese a la ausencia de la autoliquidación debida, ha iniciado uno de estos procedimientos de comprobación o investigación (de comprobación limitada o inspección, como antes señalamos) y con posterioridad el obligado tributario presenta la autoliquidación que no presentó en su momento, que determina una cantidad a devolver, esa imposible simultaneidad de uno y otro tipo de procedimiento y esa especie de preferencia del procedimiento comprobador sobre el procedimiento de devolución determina que aquél, iniciado primero, se mantenga y éste, que, en su caso, sería posterior, no se inicie⁴.

Sólo la autoliquidación constituye objeto de una obligación de hacer, aunque no sea así en todos los casos, por lo que únicamente en relación con la misma se justifica que tenga lugar con carácter previo un procedimiento de comprobación o investigación

En consecuencia, debe destacarse que el Reglamento exterioriza un requisito adicional a los previstos por la LGT de modo expreso para que pueda iniciarse un procedimiento de devolución derivada de la normativa del tributo mediante la presentación de una autoliquidación. El origen de este requisito adicional estaría en las interrelaciones existentes entre los distintos procedimientos tributarios (de devolución y de comprobación o investigación, en este caso) que pueden afectar a una misma obligación sustantiva (aquí la obligación de devolución derivada de la normativa del tributo), previstas de un modo más o menos explícito en aquella norma legal.

De este modo, no sólo es necesario que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción del “*derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo*” [art. 66 c)], cuyo inicio del cómputo se produce “*desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo*” (art. 67. 1, párr. 4º) y que puede ser interrumpido por “*cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de la autoliquidación*” o por “*la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase*” (art. 68. 3).

Por el contrario, también sería indispensable, de acuerdo a lo previsto en el art. 87. 5 del RGAT, que no se hubieran iniciado de oficio actuaciones o procedimientos tributarios en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento. Lo que estaría refiriéndose, de acuerdo a lo señalado hasta ahora, a los procedimientos de comprobación o investigación. Puesto que son estos procedimientos los que guardan una determinada relación con el procedimiento de

4 En parecido sentido, *Memento Práctico ... Procedimientos tributarios...*, núm. marg. 3439.

devolución que ha sido recogida por la propia LGT al regular determinadas cuestiones del régimen jurídico del último procedimiento mencionado, lo que ha quedado igualmente confirmado por la normativa reglamentaria.

Y si hemos hecho referencia únicamente al procedimiento de devolución derivada de la normativa de cada tributo iniciado mediante autoliquidación, como aquel cuyo inicio tendría aquel requisito previo adicional explicitado por la normativa reglamentaria, y no al procedimiento de devolución iniciado a través de solicitud o comunicación de datos, tiene también una justificación: sólo la autoliquidación constituye objeto de una obligación de hacer⁵, aunque no sea así en todos los casos, por lo que únicamente en relación con la misma se justifica que tenga lugar con carácter previo un procedimiento de comprobación o investigación; esto no tiene sentido en ámbitos, como el de las solicitudes o comunicaciones de datos, actos que también pueden iniciar un procedimiento de devolución según lo dispuesto por la normativa específica en cada caso, pero que son objeto de simples cargas del obligado tributario⁶.

III. La eventual devolución derivada de la normativa del tributo determinada por la liquidación administrativa sin intereses de demora

De todos modos, el mantenimiento en estos supuestos del procedimiento de comprobación o investigación y el no inicio del procedimiento de devolución tras la autoliquidación presentada después de que aquél se hubiera iniciado, no impide que si este procedimiento comprobador determina, mediante la liquidación oportuna, una cantidad a devolver, dicha devolución tenga que efectuarse.

Desde esta perspectiva, podría parecer inicialmente que al menos en lo relativo estrictamente a la devolución no tendría mayor trascendencia que dicha devolución hubiera sido solicitada por el obligado tributario a través de una autoliquidación que inicia un procedimiento de devolución o que la misma hubiera sido determinada por la Administración tributaria, en un procedimiento iniciado por ella de oficio, sin existir anteriormente autoliquidación alguna del obligado tributario que solicitara la devolución. Y, en consecuencia, que no tendría una gran relevancia práctica que la autoliquidación presentada con posterioridad al inicio de un procedimiento de comprobación o investigación no produjera la iniciación de un procedimiento de devolución, tal como prevé el art. 87. 5 del RGAT.

En este sentido, es cierto que también aquí se estaría en presencia de una devolución de las derivadas de la normativa del tributo y no una devolución de ingresos indebidos. Puesto que es una devolución correspondiente *“a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación*

5 La regulación del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, en cuanto a los principales impuestos de nuestro sistema tributario se refiere, se encuentra en los artículos 139 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 55 del Reglamento del impuesto; 103 de la Ley del IRPF y 65 del Reglamento del impuesto; y, 115 de la Ley del IVA y 29 y 30 del Reglamento del impuesto.

6 Uno de los procedimientos de devolución iniciados a través de solicitud más relevantes es el de las devoluciones para empresarios o profesionales no establecidos en el IVA, cuya regulación se encuentra en los arts. 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del impuesto. En cuanto a los procedimientos de devolución iniciados mediante comunicación hay que mencionar al que regulaba la normativa anterior del IRPF para los sujetos no obligados a declarar, que fue suprimido en la normativa actual.

del tributo", según la definición atendiendo a aspectos sustantivos dada por el art. 31 de la LGT⁷. Así lo confirman los arts. 165 y 191. 4 del RGAT que admiten expresamente que *"la liquidación resultante del procedimiento de comprobación limitada"* o del *"procedimiento inspector"* *"sea una cantidad a devolver"*, que puede tratarse *"de una devolución derivada de la normativa de cada tributo"*. Simplemente ocurrirá que dicha devolución no habrá sido solicitada por el obligado tributario, sino determinada de oficio por la Administración tributaria mediante la liquidación con la que finalizó aquel procedimiento de comprobación o investigación, que, además, no fue precedido de una autoliquidación solicitando la devolución pertinente.

En el caso de que se trate de una devolución derivada de la normativa de cada tributo que no ha sido solicitada por el obligado tributario no se devengan en ningún caso intereses de demora sobre el importe a devolver

Sin embargo, el que la devolución derivada de la normativa de cada tributo haya sido solicitada por el obligado tributario o no va a tener una gran trascendencia. Porque en el caso de que se trate de una devolución derivada de la normativa de cada tributo que no ha sido solicitada por el obligado tributario no se devengan en ningún caso intereses de demora sobre el importe a devolver⁸.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que tanto en la regulación contenida en las normas de los distintos tributos (IRPF, IS e IVA, de modo destacado) como en la de aplicación general de la LGT, el devengo de intereses de demora sobre la cantidad a devolver sólo se produce, en su caso, cuando la devolución es solicitada por el obligado tributario. En lo que aquí nos interesa, por medio de la presentación de la correspondiente autoliquidación a devolver. Lo que no ocurre, sin embargo, en las devoluciones de ingresos indebidos que con carácter general sí generan intereses de demora, con independencia de que el procedimiento en el que se lleva a cabo su reconocimiento hubiera sido iniciado de oficio o a instancia del interesado.

Así se deduce de forma clara, por ejemplo, de lo dispuesto en los arts. 31 y 125 de la LGT, conforme a los cuales en estos supuestos de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo el interés de demora *"se devengará desde la finalización"* del *"plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución"*

7 Esta terminología de *"devoluciones derivadas de la normativa del tributo"* sustituye a la que empleaba la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de *"devoluciones de oficio"*, lo que desde nuestro punto de vista es más correcto puesto que atiende a aspectos sustantivos. El que esa devolución derivada de la normativa del tributo sea efectuada *"de oficio"* o a instancia del interesado atiende a aspectos procedimentales. Además, estas devoluciones podrán serlo a instancia de interesado (a través de un procedimiento de devolución o de un procedimiento de rectificación de la autoliquidación) o de oficio (por medio de un procedimiento de comprobación o investigación).

8 "El importe de la cantidad que devengará, en su caso, abono de interés de demora –señala DíEZ-UCHOA AZAGRA, J.M., en HERRERA MOLINA, P. M. y LONGÁS LAFUENTE, A. (coord.), *Revisión de actos tributarios*, CEF, Madrid, 2006, pág. 129- es el importe que hubiera solicitado el obligado tributario. En caso de devoluciones efectuadas de oficio por la Administración sin que hubieran sido solicitadas por el contribuyente, el importe que corresponde devolver no devenga interés de demora".

Producida la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo, en un procedimiento de inspección tras cuyo inicio se ha presentado una autoliquidación a devolver, ¿se entiende entonces que dicha autoliquidación sí que iniciaría el procedimiento de devolución?

por causa imputable a la Administración tributaria”, computando aquel plazo “desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación” o, en “los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver”, desde “la presentación de la autoliquidación extemporánea”⁹.

Esta misma conclusión es explicitada por el apartado 2º del art. 125 del RGAT, que fue introducido en la última versión de la norma reglamentaria pues no estaba en el proyecto: *“Cuando se abonen intereses de demora de acuerdo a lo previsto en el artículo 31. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –se dispone-, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos*

o solicitud”. Aunque se trata de una regulación que está pensando fundamentalmente en el caso de procedimientos de comprobación o investigación iniciados poniendo fin al procedimiento de devolución correspondiente que se inició por la autoliquidación, comunicación o solicitud del obligado tributario, que pueden concluir en una liquidación que fija una cantidad a devolver igual, superior o inferior a la autoliquidada, también puede aplicarse al caso aquí examinado: procedimiento de comprobación o investigación iniciado de oficio antes de que se hubiera presentado autoliquidación a devolver alguna.

Encontramos así la mayor trascendencia práctica que tiene la previsión del art. 87. 5 del RGAT acerca del no inicio del procedimiento de devolución por una autoliquidación a devolver presentada después de que se hubiera iniciado de oficio una actuación o procedimiento tributario: aunque se determine una cantidad a devolver en la liquidación administrativa derivada de dicho procedimiento, no se devengarán intereses de demora, con independencia del momento en el que se ordene el pago de la devolución. Y esta es la mayor relevancia práctica del no inicio del procedimiento de devolución previsto en aquel precepto reglamentario sobre todo teniendo en cuenta que existen ciertas dudas acerca de la otra posible consecuencia favorable para el obligado tributario que tendría el inicio de un procedimiento de devolución al presentar su autoliquidación: la de que se debiera proceder inmediatamente a la devolución, una vez

9 Esta solicitud de la devolución derivada de la normativa de cada tributo generadora, en su caso, de la obligación de abonar intereses de demora por la Administración tributaria, puede realizarse también a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, como pone de relieve el art. 120.3, párr. 2º de la LGT, que regula las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo originadas por la rectificación de una autoliquidación. En estos supuestos, el interés de demora deberá abonarse si *“hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución”, plazo de seis meses que “comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación”*. A este supuesto se hace referencia en *Memento Práctico ... Inspección ...*, núm. marg. 4596.

transcurrido el plazo de seis meses para devolver sin haberse iniciado un procedimiento de comprobación o investigación que hubiera puesto fin al procedimiento de devolución¹⁰.

IV. ¿Desaparición del efecto de producirse la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación o investigación?

Cabría cuestionarse, no obstante, qué sucedería si una vez iniciado uno de aquellos procedimientos de comprobación o investigación –pensemos en un procedimiento de inspección, por ejemplo–, tras el cual se presentara una autoliquidación a devolver, se produjera una interrupción injustificada del procedimiento por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento. En concreto, se trata de determinar si en estos supuestos desaparecerían todos los efectos producidos con su inicio, incluido el de evitar que la autoliquidación presentada ulteriormente inicie un procedimiento de devolución, y no sólo los mencionados expresamente en el art. 150. 2 de la LGT (efectos de interrupción de la prescripción y de requerimiento previo).

Dicho con otras palabras, producida la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo, en un procedimiento de inspección tras cuyo inicio se ha presentado una autoliquidación a devolver, ¿se entiende entonces que dicha autoliquidación sí que iniciaría el procedimiento de devolución?

Sobre la base de que no se hubiera producido la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, cuyo plazo se habrá visto interrumpido indudablemente mediante la presentación de la autoliquidación a pesar de que fuera con posterioridad al inicio del procedimiento de inspección, en cuanto “*actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución*” [art. 68. 3 a) de la LGT]¹¹, cabría sostener, desde nuestro punto de vista, que entonces la autoliquidación sí

10 Es significativa en relación con esta problemática una reciente contestación emitida por el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la que se planteaba la obligación o no de la Administración tributaria de proceder a la devolución en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin haberse iniciado un procedimiento de comprobación o investigación. El Consejo parece decantarse por el simple devengo de intereses de demora, pues, en su opinión, el bloque normativo de aplicación general y propio del Impuesto sobre Sociedades “sólo es rotundo a la hora de exigir el pago de intereses de demora, a favor del contribuyente, cuando la Administración no ordena el pago de la devolución solicitada en el plazo establecido en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, en el plazo de seis meses”. No obstante, extrae finalmente dos conclusiones relevantes: por un lado, que “sería recomendable que el ordenamiento tributario aclarase la terminación del procedimiento de devolución iniciado mediante una autoliquidación para evitar cualquier posible actuación de indefensión de un obligado tributario”; y, por otro, que considera “conveniente recomendar a la Administración tributaria que adopte las medidas necesarias, para evitar en lo posible retrasos que pudieran no estar suficientemente justificados en el pago de estas devoluciones tributarias incluso agilizando, en la planificación de las actuaciones inspectoras, el inicio y la adopción de la resolución que proceda en los procedimientos de inspección relacionados con aquéllas”.

11 Algunas dudas surgen, no obstante, en relación con las actuaciones del procedimiento de inspección, en un supuesto como éste en el que dicho procedimiento puede concluir en una liquidación que determine una devolución derivada de la normativa del tributo. Puesto que el art. 68. 3 de la LGT no prevé actuaciones administrativas como interruptivas del plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo. Tampoco lo hace en relación con la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, regulada conjuntamente con la anterior, pese a que el art. 66 de la anterior LGT sí que preveía en relación con este último la interrupción por “cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia”.

que produciría el efecto del inicio del procedimiento de devolución. Con ello no se haría otra cosa que interpretar en sentido amplio el art. 150. 2 de la LGT en coherencia con todos los efectos derivados del inicio de un procedimiento inspector, entre los cuales se encuentra el de evitar el inicio de un procedimiento de devolución con la presentación de una autoliquidación posterior, que sólo se encuentra recogido de forma implícita en la LGT.

De todos modos, con independencia de la desaparición del efecto que imposibilita el posterior inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada, la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo del procedimiento de inspección no impediría la continuación de este procedimiento, puesto que tales irregularidades no producen su caducidad (art. 150. 2 de la LGT). Desde esta óptica, la Administración podría reanudar las actuaciones en cualquier momento, en cuyo caso, de acuerdo ahora a las previsiones generales del art. 127 de la LGT, el procedimiento de devolución iniciado con la autoliquidación extemporánea –según la interpretación que aquí se sostiene– finalizaría con el inicio –realmente reanudación o continuación– del procedimiento de inspección. De forma semejante a lo que ocurre con el efecto de la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción por las actuaciones inspectoras en relación con el cual prevé de modo expreso el art. 150.2 que *“se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo”* máximo de duración del procedimiento inspector.

Esto sería incluso más claro en el supuesto de un procedimiento de comprobación limitada, respecto al que el incumplimiento de su plazo máximo de resolución sí produce la caducidad del procedimiento comprobador y, por tanto, su terminación. La autoliquidación produciría entonces los efectos de los que careció al haberse presentado con posterioridad al inicio del procedimiento de comprobación, incluido, de mantenerse esta interpretación, el del inicio del procedimiento de devolución. Pero dicho procedimiento de devolución finalizaría de iniciarse después un procedimiento de comprobación limitada, al no impedirlo la caducidad, siempre y cuando no se hubiera consumado la prescripción (art. 104. 5 de la LGT).

No obstante, más allá de la nueva prevalencia del procedimiento de comprobación o investigación sobre el procedimiento de devolución, al producir el nuevo inicio o la reanudación de aquél la finalización de éste, lo importante sería que se determinase ulteriormente una cantidad a devolver en la liquidación derivada del procedimiento de comprobación, dicha devolución derivada de la normativa del tributo sí debería ir acompañada, en su caso, de los correspondientes intereses de demora. Téngase en cuenta que habría que aplicar a este supuesto lo previsto en el art. 127, párr. 2º de la LGT acerca de que en todo caso (esto es, aunque se inicie o continúe un procedimiento de comprobación o investigación que hizo finalizar el procedimiento de devolución) *“se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta Ley”*¹². Lo que sería perfectamente aplicable al desaparecer el efecto producido con el inicio del procedimiento de comprobación, por lo que la autoliquidación sí habría iniciado un procedimiento de devolución,

12 En este importante efecto insiste también el art. 125. 4 del RGAT: “Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los períodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos”.

estándose ya ante una devolución derivada de la normativa del tributo solicitada por el obligado tributario.

En cualquier caso, dichos intereses de demora sólo se deberían abonar, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de transcurrir el plazo de seis meses, contado a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria (arts. 31. 2 y 125. 2, párr. 2º de la LGT). Lo que, en cualquier caso, sería frecuente en estos supuestos al haberse producido un retraso temporal importante en la actuación administrativa al haber tenido lugar una interrupción injustificada o un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento.

En aquellos casos en los que sin haberse presentado la debida autoliquidación a devolver por el obligado tributario se iniciara un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, normalmente interesará presentar dicha autoliquidación aunque sea después del inicio de aquel procedimiento

Desde esta perspectiva se pone de relieve que

en aquellos casos en los que sin haberse presentado la debida autoliquidación a devolver por el obligado tributario se iniciara un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, normalmente interesará presentar dicha autoliquidación aunque sea después del inicio de aquel procedimiento, pese a que de acuerdo a lo dispuesto en el art. 87. 5 del RGAT supone que no se inicie el procedimiento de devolución. Porque ante la eventualidad de que tenga lugar la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo del procedimiento de inspección, de la presentación de aquella autoliquidación a devolver sólo se derivarían efectos favorables para el obligado tributario: la devolución derivada de la normativa de cada tributo debería ir acompañada de los correspondientes intereses de demora, computados desde la finalización del plazo de seis meses contados a partir de la presentación de la autoliquidación.

Además, existe otro efecto favorable para el obligado tributario derivado de la presentación de esa autoliquidación a devolver, aunque fuera con posterioridad al inicio de un procedimiento de comprobación. Porque dicha autoliquidación produciría la interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar dicha devolución, no afectándole en consecuencia la desaparición de los efectos interruptivos producidos por la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo, que sólo se refieren a *“las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados”* o a *“las actuaciones inspectoras desarrolladas”* (arts. 104. 5 y 150. 2 de la LGT). Aunque lo cierto es que a partir de lo dispuesto en el art. 68. 3 de la LGT resulta difícil entender que tales actuaciones administrativas hubieran interrumpido la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo¹³, lo que reafirma la trascendencia,

13 Recuérdese que como hemos puesto de relieve con anterioridad los únicos dos supuestos de interrupción de la prescripción que se prevén son *“cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de la autoliquidación”* y *“la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase”* (art. 68. 3).

desde la óptica de la prescripción, de presentar aquella autoliquidación a devolver, pese a haberse iniciado ya una actuación o procedimiento de oficio.

V. ¿No inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras el requerimiento administrativo para su presentación?

1. El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos

De todos modos, existe un supuesto de presentación de autoliquidación a devolver tras el inicio de oficio de una actuación o procedimiento tributario en el que de forma especialmente clara no encuentra razón de ser alguna, al menos desde nuestro punto de vista, que dicha autoliquidación no inicie un procedimiento de devolución. Cuando, sin embargo, a partir del tenor literal del art. 87. 5 del RGAT, a él también se aplicaría el precepto, por lo que presentada la autoliquidación a devolver no traería consigo el inicio del procedimiento de devolución: téngase en cuenta que este precepto se refiere de forma genérica al inicio, de oficio, de “*las actuaciones o procedimientos*”, y no sólo al inicio de los procedimientos de comprobación o investigación, que son los que hemos mencionado hasta ahora.

Nos estamos refiriendo al supuesto en el que se presenta la autoliquidación a devolver una vez iniciado el que el RGAT califica como “*procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos*” (art. 153).

La nueva norma reglamentaria regula así de forma novedosa con un importante grado de detalle una práctica administrativa de larga tradición, pero que carecía de una regulación normativa detallada¹⁴: los requerimientos para la presentación de declaraciones o autoliquidaciones, que amplía también a la más moderna figura de las comunicaciones de datos, aunque esto es discutible en la medida en que dichas comunicaciones no sean de carácter obligatorio¹⁵.

La práctica de estos requerimientos, con una evidente relevancia externa en los particulares destinatarios de los mismos (con ellos la Administración tributaria se relaciona con el obligado tributario requiriendo la presentación de una declaración, autoliquidación o comunicación que normalmente ya tenía obligación

14 TRILLO ÁLVAREZ, “Actuaciones de control de declaraciones y otras obligaciones formales (artículos 153 y 154 RGAT)”, en ALCALÁ SACRISTÁN, C. (Dir.), *Manual de Aplicación de los tributos*, IEF, Madrid, 2008, p. 753.

15 A esta misma idea se refería TRILLO ÁLVAREZ, “Actuaciones...”, p. 758, que advertía que el apartado 2 del art. 153 del RGAT “no se refiere nada más que a la ausencia de presentación de declaraciones o autoliquidaciones, dejando a un lado las comunicaciones de datos. Ello es debido –añade– a que tal como define éstas el artículo 121 de la LGT, no tiene sentido pensar en un requerimiento por falta de presentación de un tipo específico de declaración tributaria de la que sólo pueden desprenderse derechos (devoluciones) para quien los presenta, aunque (...) más adelante este mismo artículo insiste en ello”.

de presentar¹⁶ y su inatención es configurada como una infracción autónoma en el art. 203 de la LGT¹⁷, tenía su necesaria cobertura legal, en cuanto a las declaraciones, en el art. 104 de la LGT de 1963. Así, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo: *“La Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación”*¹⁸.

En la nueva LGT, por su parte, estos requerimientos estarían incluidos en la *“realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias (...)”*, configurada como una de las funciones en cuyo ejercicio consiste la gestión tributaria [art. 117. 1 e)]¹⁹. Se lleva a cabo así, de forma errónea en nuestra opinión, una configuración de estas posibilidades de actuación administrativa, junto a las otras integrantes de la gestión tributaria, desde la óptica de las tareas que corresponde llevar a cabo a la Administración tributaria, sin dotar de relevancia alguna a que dichas tareas tengan trascendencia externa o sean de carácter meramente interno²⁰.

Se ha puesto de relieve por una cualificada doctrina que este denominado por la norma reglamentaria como “procedimiento”, junto con otros también así calificados, “no son sino actuaciones materiales de comprobación (...), aunque, como es lógico, como resultado de estas comprobaciones pueden producirse consecuencias para los contribuyentes”

Esto es confirmado por el desarrollo reglamentario en el RGAT, realizado al amparo de lo dispuesto en el art. 123. 2 de la LGT, que dentro de la Subsección Tercera de la Sección Séptima (*“Actuaciones y*

16 Para estos supuestos en los que “la Administración requiera para que preste declaración a quien ya estaba obligado a hacerlo en virtud de una norma de carácter general” entendía SÁNCHEZ SERRANO, L., en *Comentarios a las Leyes financieras y tributarias*, I, EDESA, Madrid, pág. 82, que dichos requerimientos “lo que hacen es hacer nacer un nuevo deber particular de declarar, en cierto modo independiente del inicial y susceptible de ser cumplido –o nuevamente incumplido– con cierta autonomía con respecto al anterior”.

17 Bajo el encabezamiento de *“Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria”*, dispone el art. 203 de la LGT: *“Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria / Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones / Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas (...) b) No atender algún requerimiento debidamente notificado”*.

18 En cualquier caso, tal como se deduce de lo dispuesto en este precepto, en él encontraban cobertura legal diferentes facultades o potestades administrativas de requerimiento: para la presentación de una declaración omitida, para que se efectuara una nueva declaración adicional, complementaria o ampliadora de la anteriormente formulada; y, para que se subsanaran los defectos advertidos en la declaración presentada. En este sentido, SÁNCHEZ SERRANO, en *Comentarios...*, págs. 79 y ss.

19 TRILLO ÁLVAREZ, *“Actuaciones...”*, pág. 756.

20 SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, *“Gestión tributaria”...*, pág. 365 y ss.

procedimientos de comprobación de obligaciones formales”) del Capítulo II (“Procedimientos de gestión tributaria”) del Título IV (“Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria”), y bajo el encabezamiento de “Actuaciones de control de presentación de declaraciones”, regula una actuación administrativa en la que se requiere la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación omitida.

De todos modos, llama la atención que se configure en el RGAT esta modalidad de actuación administrativa como un auténtico procedimiento administrativo. Al menos, así lo califica expresamente el apartado 6º del art. 153 al recoger las formas de terminación del “procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos”: “a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas”; “b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación”; “c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”; y, “d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento”.

En este sentido, se ha puesto de relieve por una cualificada doctrina que este denominado por la norma reglamentaria como “procedimiento”, junto con otros también así calificados, “no son sino actuaciones materiales de comprobación (...), aunque, como es lógico, como resultado de estas comprobaciones pueden producirse consecuencias para los contribuyentes”²¹.

De todas formas, sin entrar en esta cuestión que requiere un análisis más detenido, posiblemente el nuevo Reglamento no haya hecho otra cosa que ser coherente con la norma legal que desarrolla, por lo que la crítica anterior sería extensible también a la propia LGT. Puesto que en ella se configura como una de las posibles formas de terminación de los procedimientos tributarios “el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento” (art. 100. 1), en la que parece encajar perfectamente aquella actuación de la Administración tributaria regulada en detalle por el RGAT: se requiere el cumplimiento de una obligación, la de presentar una autoliquidación que no se ha presentado pese a existir obligación de hacerlo, llevándose a cabo efectivamente como respuesta a dicho requerimiento el cumplimiento de dicha obligación²².

2. La inaplicación del artículo 87. 5 del Reglamento al procedimiento de control de la presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos

Más allá de lo anterior, lo que interesa clarificar aquí es si una vez requerida por la Administración tributaria la presentación de la autoliquidación omitida, y presentada ésta por el obligado tributario, de tratarse de una autoliquidación a devolver, produciría o no dicha autoliquidación el inicio del procedimiento de

21 PALAO TABOADA, C., “La gestión tributaria y el proyecto de reglamento”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 4, 2006 (Westlaw, BIB 2006, 738), pág. 7. Algunas dudas suscita también para JIMÉNEZ JIMÉNEZ, en *El procedimiento...*, pág. 244, el que se inicie por un requerimiento para la presentación de una declaración, aunque finalmente se decanta por entender que “se debe considerar iniciado un procedimiento en sentido estricto”. Por su parte, TRILLO ÁLVAREZ, “Actuaciones...”, pág. 757, lo califica de procedimiento “sui generis”, al tratarse de un procedimiento que normalmente se agota con un requerimiento de la Administración.

22 Sobre esta forma de terminación de los procedimientos tributarios, entre otros, HUESCA BOADILLA, R., en HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 689; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso...*, pág. 300; y, PÉREZ ROYO, *Derecho...*, pág. 232.

devolución correspondiente. Lo que a su vez, de responderse negativamente a esta cuestión, suscitaría nuevos interrogantes: ¿cómo se reconocería y practicaría entonces la devolución, si no es a través del procedimiento general previsto para ello? ¿o es que acaso, al no determinar el inicio del procedimiento de devolución la autoliquidación presentada tras el requerimiento administrativo previo, no cabría ya solicitar dicha devolución? ¿cómo se compatibiliza esta afirmación con la indudable no prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, de haberse presentado la autoliquidación a devolver con anterioridad al transcurso del plazo de cuatro años, como será en el caso normal?

En la LGT se prevé sólo en relación con los procedimientos de comprobación e investigación, concretamente los de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, la no posible simultaneidad con el procedimiento de devolución

Desde luego, y sin perjuicio de las incoherencias señaladas, nos encontraríamos con un caso en el que se presentaría una autoliquidación a devolver *“una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos”* de oficio, que es el ámbito delimitado por el art. 87. 5 del RGAT en orden a determinar el no inicio, *“en ningún caso”*, de un procedimiento de devolución, además de los otros efectos previstos en el mismo a los que haremos referencia después.

Sin embargo, esta conclusión interpretativa a la que nos lleva un simple análisis de la literalidad del art. 87. 5 no puede ser admitida. Porque el efecto de no iniciar un procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras el inicio de oficio de las actuaciones o procedimientos, desde nuestro punto de vista, sólo puede ser de aplicación a los supuestos en los que se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación o investigación²³. Y no se aplicaría, por tanto, cuando hubiera tenido lugar el inicio del calificado reglamentariamente como *“procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos”*. Esto estaría justificado, en nuestra opinión, por dos grupos fundamentales de razones.

En primer lugar, por la finalidad propia y específica de este “procedimiento”, el relativo a los requerimientos para la presentación de autoliquidaciones omitidas, que es distinta a la de aquellos procedimientos comprobadores o investigadores. Se trata de una actuación iniciada por la Administración Tributaria, es cierto, pero dirigida precisamente a que el obligado tributario, en lo que aquí interesa, presente la autoliquidación omitida que puede ser, en su caso, una autoliquidación a devolver. Ésta es la forma normal de terminación de dicho “procedimiento” [art. 153. 6 a) del RGAT].

23 Así parece entenderse también en *Memento Práctico...Procedimientos Tributarios...*, núm. marg. 3715, que al referirse a este caso en el que una autoliquidación no inicia un procedimiento de devolución menciona el supuesto en que “la Administración con carácter previo haya iniciado un procedimiento de comprobación en relación con la misma obligación tributaria que es objeto de autoliquidación por el obligado tributario”.

Desde nuestro punto de vista, la previsión del art. 87. 5 del RGAT acerca del no inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios tampoco puede aplicarse a estos requerimientos de obtención de información

Y si esa es su finalidad no parece coherente con la misma negar uno de los efectos fundamentales que puede tener la presentación de la autoliquidación a los supuestos en los que se lleva a cabo tras el correspondiente requerimiento administrativo: la de iniciar un procedimiento de devolución cuando dicha autoliquidación es a devolver. Sobre todo teniendo en cuenta que ese efecto jurídico característico de este tipo de autoliquidaciones corresponde con independencia de que se presenten dentro o fuera de plazo. Así lo revela de modo expreso la propia LGT al configurar distintos momentos de inicio de cómputo del plazo de seis meses en el que se tiene que ordenar el pago de la devolución para que no genere intereses de demora (art. 125. 2).

Cuestión distinta será que al haberse producido el incumplimiento de la obligación de presentar la autoliquidación dentro de plazo, que es

precisamente lo que ha motivado el requerimiento de la Administración tributaria, nos encontremos con una conducta infractora que puede ser sancionada. En concreto, por haberse realizado el tipo infractor del art. 198 de la LGT de no presentar en plazo autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico, a la que corresponde como sanción una multa pecuniaria fija de 200 euros²⁴. También será una cuestión diferente, y que en nada puede afectar al inicio del procedimiento de devolución derivado de la autoliquidación a devolver, que esta multa pueda ser de la mitad (100 euros) cuando la autoliquidación se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, aunque esto no ocurrirá en el caso aquí contemplado²⁵.

Y la segunda razón que justifica que no pueda aplicarse ese efecto enervador del inicio del procedimiento de devolución del art. 87. 5 del RGAT a este procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones, según nuestro parecer, se encuentra en la propia regulación legal de la materia. Puesto que es de dicha normativa de donde cabe deducir implícitamente el efecto jurídico del no inicio de un procedimiento de devolución, pero esto es sólo en relación con los procedimientos de comprobación o investigación, tal como vimos con anterioridad.

En este sentido, en la LGT se prevé sólo en relación con los procedimientos de comprobación e investigación, concretamente los de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, la no posible simultaneidad con el procedimiento de devolución y la preferencia o prevalencia de aquéllos sobre éste, que es de donde debe deducirse lo dispuesto en el art. 87. 5 del RGAT. En concreto, al prever como posible

24 Sobre este tipo infractor, por todos, MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Bilbao, 2005, págs. 202 y ss.

25 MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, *Guía de infracciones...*, págs. 203-204 y 207.

forma de terminación del procedimiento de devolución el inicio de uno de aquellos procedimientos de comprobación o investigación (art. 127, párr. 1º). Por lo que sólo a dichos procedimientos comprobadores –siendo más concretos, sólo al de comprobación limitada y de inspección, tal como se justificó en su momento– habría que aplicar el mencionado efecto explicitado por la normativa reglamentaria, pero deducido de la propia LGT.

VI. ¿No inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras un requerimiento de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias?

1. Los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias

Una problemática similar, que debe también encontrar la misma respuesta, en nuestra opinión, se plantea en relación con los requerimientos de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias.

Estos requerimientos de información constituyen una de las novedades más importantes introducidas por la LGT de finales de 2003 en el ámbito de la obtención de información con trascendencia tributaria. Puesto que de acuerdo a las previsiones del art. 93 de dicha Ley los “datos, informes, antecedentes y justificantes” a requerir por la Administración tributaria a las “personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como (a) las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley” (entes sin personalidad), pueden también estar “relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias”. Dichos “datos, informes, antecedentes y justificantes” a requerir, por tanto, no sólo son aquellos “deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”, como preveía el art. 111 de la anterior LGT.

Esto significa que la información con trascendencia tributaria a requerir por la Administración al amparo de aquel precepto, no sólo es aquella que se solicita al obligado tributario en cuanto tercero, al tratarse de una información relativa a otros sujetos con los que mantiene algún tipo de relación económica, profesional o financiera. Porque también se podría requerir al obligado tributario, de acuerdo a las previsiones de aquel artículo, información con trascendencia tributaria que le afecta a él mismo, al estar relacionada “con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias”²⁶.

26 Sobre estos requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias, entre otros: ROZAS VALDÉS, J. A., en PALAO TABOADA, C. (coord.), Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, CEF, Madrid, 2004, pág. 311; UTANDE SAN JUAN, J. M., en Profesores del CEF, *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, REAF-CEF, Madrid, 2004, pág. 415; LAMOCA PÉREZ, C., “Las actuaciones de la inspección en la nueva Ley General Tributaria”, Carta Tributaria Monografías, núm. 2, 2005, pág. 3; y, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., “Los requerimientos de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias a la luz del proyecto de Reglamento de Aplicación de los Tributos”, Fiscal Mes a Mes, núm. 127, 2007, págs. 23 y ss.

2. La inaplicación del artículo 87. 5 del Reglamento a los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias

Desde nuestro punto de vista, la previsión del art. 87. 5 del RGAT acerca del no inicio del procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada tras la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios tampoco puede aplicarse a estos requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias. De este modo, en nuestra opinión, la autoliquidación a devolver presentada por el obligado tributario que no presentó en su momento y que lleva a cabo tras haber recibido uno de esos requerimientos de obtención de información, sí iniciaría el correspondiente procedimiento de devolución. Y ello a pesar de que estaríamos en presencia de una autoliquidación presentada tras el inicio de oficio de una actuación o procedimiento tributario, por lo que de acuerdo a la literalidad de aquella norma reglamentaria dicha autoliquidación no iniciaría el procedimiento de devolución.

Las razones fundamentales que nos llevan a esta conclusión son semejantes a las señaladas en relación con los requerimientos para la presentación de autoliquidaciones, aunque no idénticas puesto que distintas son las finalidades perseguidas en unas y otras actuaciones administrativas.

Con los requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias se pretende fundamentalmente por parte de la Administración tributaria el conocimiento de datos relevantes para la selección de sujetos y obligaciones tributarias a inspeccionar. Es decir, con esta actuación administrativa se trata de que la Administración tributaria disponga de más elementos de juicio para decidir o no el inicio de un procedimiento inspector²⁷. Pero son una especie de actuaciones autónomas, no insertas en ningún caso en un procedimiento de comprobación o investigación más amplio. Como precisa el art. 30. 3, párr. 3º del RGAT, los *“requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación”*.

Sin embargo, como vimos, la regulación de la LGT de la que se deducía la previsión reglamentaria del no inicio de un procedimiento de devolución con la autoliquidación presentada se refería únicamente a los procedimientos de comprobación e investigación: puesto que sólo los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección suponían la finalización del procedimiento de devolución (art. 127).

Téngase en cuenta, además, que una vez iniciado un procedimiento de devolución mediante la presentación de la autoliquidación por parte de un obligado tributario, y antes del transcurso de seis meses, podría llevarse a cabo en relación con dicho obligado tributario uno de estos requerimientos de obtención de información sobre el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias. Sin embargo, en nuestra opinión, ese requerimiento o esa actuación de obtención de información no pondría fin en ningún caso al procedimiento de devolución.

Esto estaría motivado, desde nuestro punto de vista, no sólo en que la LGT y el RGAT no lo prevén expresamente. Sino también, y sobre todo, en que no estamos entonces en presencia de un procedimiento

27 UTANDE SAN JUAN, en *Ley General Tributaria...*, pág. 415; LAMOCA PÉREZ, “Las actuaciones...”, pág. 3; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, “Los requerimientos...”, pág. 25.

de comprobación o investigación. Sólo para estos procedimientos cualificados, dirigidos de modo directo y efectivo a la comprobación y liquidación de la obligación tributaria correspondiente, reserva la normativa vigente, de modo justificado en nuestra opinión, el efecto de hacer finalizar un procedimiento de devolución iniciado con anterioridad. Puesto que sólo en estos procedimientos comprobadores es dónde se cuestiona de modo directo y efectivo la cuota autoliquidada por el obligado tributario.

En este contexto, no tiene sentido que realizado un requerimiento de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias a quien no presentó su autoliquidación, tras lo cual se presentara la autoliquidación a devolver omitida, ésta no pudiera iniciar el correspondiente procedimiento de devolución. Por el contrario, aquella actuación administrativa, que no tiene por objeto directo comprobar o investigar los hechos relevantes para la liquidación de una obligación tributaria determinada, sino simplemente obtener información a efectos de decidir el inicio o no de un procedimiento comprobador, no produciría efecto alguno respecto a la autoliquidación que se presentara con posterioridad.

De forma semejante a que estos requerimientos de obtención de información relacionada con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias no son actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho a liquidar de las del art 68. 1 a) de la LGT ni suponen un requerimiento administrativo previo o una actuación administrativa que evita los efectos de exoneración de responsabilidad sancionadora, de acuerdo a lo previsto en los arts. 27 y 179. 3 de la LGT y 2 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario, tampoco pueden evitar que la autoliquidación presentada con posterioridad, cuando determina una cantidad a devolver, inicie el correspondiente procedimiento de devolución.

VII. . Una conclusión relevante: los peligros de las regulaciones generales y comunes a las actuaciones y procedimientos tributarios

De todos modos, con esta problemática planteada se pone de relieve un concreto ejemplo de los peligros que puede traer consigo una regulación muy general y con un alto nivel de abstracción, que se da de forma acusada en estas normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios²⁸. Lo que puede producir problemas interpretativos importantes, generadores en muchos casos de dudas o incertidumbres en su aplicación práctica. Puesto que a partir de la literalidad empleada en el art. 87. 5 del RGAT se regulan conjuntamente, en lo que interesa ahora:

Con esta problemática planteada se pone de relieve un concreto ejemplo de los peligros que puede traer consigo una regulación muy general y con un alto nivel de abstracción, que se da de forma acusada en estas normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios

28 Es crítico con este "estilo" del Proyecto, aunque "determinado por el de la LGT que desarrolla", PALAO TABOADA, "La gestión tributaria...", pág. 6.

- distintos efectos jurídicos: no inicio de un procedimiento de devolución, no aplicación de los efectos de exoneración de responsabilidad sancionadora por espontaneidad de los arts. 27 y 179. 3 de la LGT y efectos informativos y probatorios para la liquidación que pueda practicarse;
- diferentes actos jurídicos que generarían dichos efectos jurídicos: declaraciones (en sus distintas modalidades, según la concepción amplia de la LGT, relacionadas o no directamente con obligaciones tributarias materiales, es decir, declaraciones del hecho imponible y declaraciones censales o informativas); y, autoliquidaciones (también en sus distintas clases, esto es, a ingresar, a devolver, a compensar o con cuota cero); y,
- las actuaciones o procedimientos tributarios de oficio, que al iniciarse con anterioridad a aquellos actos jurídicos producirían los mencionados efectos.

Sin embargo, pese a esta regulación conjunta, no todos los efectos previstos en este artículo pueden aplicarse siempre a todas las declaraciones o autoliquidaciones o a todas las actuaciones o procedimientos tributarios iniciados de oficio.

En lo que aquí interesa, el efecto de no inicio de un procedimiento de devolución.

Este efecto, analizado detenidamente en nuestro estudio, no sólo podrá aplicarse únicamente a las autoliquidaciones a devolver, lo que no plantearía, en cualquier caso, problema alguno, pues sólo aquéllas son las susceptibles de iniciar dicho procedimiento en estos supuestos. Sino también sólo se aplicaría a las autoliquidaciones a devolver presentadas con posterioridad al inicio de oficio de un procedimiento de comprobación o investigación, lo que, sin embargo, únicamente puede concluirse a través de un análisis más detenido del precepto.

En definitiva, como hemos puesto de relieve, ni los requerimientos para la presentación de autoliquidaciones omitidas ni los requerimientos de obtención de información relacionados con el cumplimiento de las propias obligaciones tributarias producen el efecto en las autoliquidaciones a devolver presentadas con posterioridad de que no inicien el correspondiente procedimiento de devolución. Y esto es así a pesar de que también en estos casos se esté en presencia de autoliquidaciones presentadas con posterioridad al inicio de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios, que es el ámbito en el que se aplicaría aquel efecto de acuerdo a la literalidad del art. 87. 5 del RGAT.

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sección: 2

Sentencia de 30 de noviembre de 2009. Nº de Recurso: 3582/2003

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

IS. Valoración de las operaciones vinculadas. Vinculación de los mismos criterios a efectos de otros tributos.

En la valoración de las operaciones vinculadas realizada a efectos del Impuesto sobre Sociedades, cuando su normativa admite medios de valoración flexibles, debe prevalecer el valor asignado por la misma Administración a efectos aduaneros.

Fundamentos de Derecho

TERCERO.- El debate se concentra, pues, en si, como defiende la Administración con el aval de la Audiencia Nacional, podía asignarse a las operaciones realizadas por Refrescos y Envasados, S.A., con las compañías pertenecientes al mismo grupo empresarial, establecidas en Irlanda y Francia, un valor distinto al que en fechas próximas (entre octubre de 1989 y diciembre de 1990) la propia Administración había atribuido a esas operaciones para calcular los derechos de importación...

Pues bien, el *Reglamento del impuesto sobre sociedades de 1982* permitía valorar las operaciones vinculadas conforme a métodos indiciarios. Entre ellos se encontraban (a) el comparativo, acudiendo a los precios aplicados en condiciones similares en la misma época, teniendo en cuenta la relación comercial entre personas no vinculadas, (b) el de atender a la evaluación atribuida a efectos de otro tributo y (c) el de aplicar el margen comercial habitual en operaciones similares. En cualquier caso, el inspector debía justificar las razones que abonaban el empleo de tales criterios, motivando pormenorizadamente los cálculos y módulos utilizados [artículos 39.1, 168.1.a) y 2 y 169.1 .b), d) y g)].

En el actual caso, como explica la sentencia discutida, la Inspección aplicó el precio de mercado (3.729 pesetas por unidad) que obtuvo por el que llamó método de «reventa» esto es, aquel que parte del montante pagado por los embotelladores, con los que la empresa recurrente carecía de vinculación, deduciendo un margen comercial razonable que permitiese determinar el parámetro propio de un mercado competitivo. Nada hay que oponer, en principio, a este sistema de valoración, que encaja dentro del que el artículo

169.1.g) del Reglamento llamaba «margen comercial». Aun cuando no fuere así y la fórmula empleada no pudiese encuadrarse en este último modo, no cabe olvidar que, como se deduce de la expresión «entre otros» que empleaba en su enunciado, el artículo 169.1 citado ofrecía una panoplia de criterios pero no cerraba la puerta a que la Administración utilizase otros que, al fin y al cabo, permitiesen adivinar cuál sería el precio de la transacción en condiciones normales de mercado entre operadores independientes, tal y como exigía el artículo 16.3 de la Ley 61/1978.

... Así las cosas, principios básicos de nuestro sistema jurídico, como el de que nadie -tampoco la Administración- puede ir contra sus propios actos, de modo que conducido de una determinada manera su autor crea en los destinatarios una suerte de confianza de que no lo hará en el futuro contradiciéndose, reflexión que trae a primer plano la idea fundamental de la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), apuntalan la tesis de Refrescos y Envasados, S.A., pues no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración.

Y partiendo de esa idea nuclear, que juega en un plano abstracto y general, llegamos a un resultado concreto en relación con los métodos indiciarios enumerados en el artículo 169.1 del Reglamento del impuesto sobre sociedades de 1982, entre los que, como explica la Audiencia Nacional, la Administración puede elegir, en principio, libremente sin más que justificar su opción (artículo 168.2). Ahora bien, a juicio de esta Sala, ese margen de apreciación queda muy reducido, hasta desaparecer, cuando la propia Administración ha estimado la operación con los mismos criterios a efectos de otros tributos, en cuyo caso no le queda más opción que utilizar esa tasación, que es una de las indiciarias contempladas por el mencionado artículo 169.1, en la letra d).



Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sección: 2

Sentencia de 18 de Enero de 2010. N° de Recurso: 2892/2004

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Prescripción. Interrupción de la prescripción.

El escrito del sujeto pasivo solicitando la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado por una compraventa y en el que se indica que la operación debiera estar sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, es un acto encaminado al pago o a la liquidación de la deuda y, por tanto, tiene efectos interruptivos de la prescripción. Cuestión distinta es que, habiéndose realizado el ingreso de uno de ellos, puedan exigirse intereses de demora.

Fundamentos de Derecho

TERCERO.- ... En la época de los acontecimientos que ocupan nuestra atención, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación prescribía a los cinco años *[artículo 64.1.a) de la Ley General Tributaria de 1963]*, quedando interrumpido por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o a la liquidación de la deuda tributaria *[artículo 66.1.c) de la misma Ley]*. A juicio de esta Sala, tiene esa condición un escrito en el que el sujeto pasivo de un tributo pide la devolución de las cantidades ingresadas debido a que la operación no estaba gravada por el mismo y señala que debió quedar sometida a otro gravamen distinto, pues la mención de este gravamen implica «una actuación del sujeto pasivo» enderezada al pago o a la liquidación de la deuda.

De no entenderse así se daría al traste con uno de los objetivos a los que se endereza el instituto de la prescripción, que, al servicio de la seguridad jurídica, censura a la Administración indolente y perezosa...

QUINTO .- El tercer motivo atañe a los intereses y al recargo por ingreso fuera de plazo.

Respecto de los primeros, UNIAL subraya la incompatibilidad estructural del impuesto sobre el valor añadido y del que grava las transmisiones patrimoniales, siendo legalmente imposible que una misma operación tribute al mismo tiempo por ambos gravámenes. ... Entiende que, en tales circunstancias, desde el año 1991, en el que se consumó la operación, la Hacienda pública tuvo a su disposición una suma muy superior a la cuota tributaria, por lo que no se produjo retraso alguno en el pago de la cuota que deba compensarse mediante el mecanismo de los intereses de demora.

En este punto le asiste la razón a la compañía recurrente, si bien por consideraciones distintas de las que expone.

La mencionada incompatibilidad entre los impuestos sobre el valor añadido y transmisiones patrimoniales impide exigir uno al mismo tiempo que el otro. En estas circunstancias, mientras subsistía el proyecto de rehabilitar el inmueble adquirido por UNIAL, la operación quedaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido, tesis en la que, con toda evidencia, no cabía reclamar la liquidación y el pago del que grava las

transmisiones patrimoniales. Siendo así, hasta el 22 de febrero de 1995, en que comunicó por escrito que la recuperación del edificio no se iba a acometer, ese último tributo no era exigible, liquidable ni, por tanto, reclamable cuota alguna, de donde se obtiene que aquel escrito operó a modo de condición suspensiva, impidiendo que hasta su presentación se pusiera en marcha el mecanismo de la repetida exacción, por lo que aquella fecha es la que se ha de tomar en consideración para liquidar los eventuales intereses por la demora en su pago.

Tratándose del recargo por ingreso fuera de plazo, también su pretensión ha de tener éxito. Además de por los argumentos expuestos respecto de los intereses de demora, porque el gravamen del 5 por 100 que preveía el *artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963* aplicado en el caso no lo fue en consideración a la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, sino sobre ... importe del impuesto sobre actos jurídicos documentados ingresado el 25 de junio de 1991.

Así las cosas, y como quiera que estos dos tributos son incompatibles (buena prueba es que en el acto de liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales se resta el montante pagado en 1991 por actos jurídicos documentados), no cabe exigir un recargo por demora en el pago de un impuesto que debió liquidarse.

En suma, el tercer motivo de casación debe estimarse.



Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sección: 2

Sentencia de 9 de diciembre de 2009. Nº de Recurso: 4282/2004

Ponente: Oscar González González

Materia contencioso-administrativa. Recurso de casación. Admisión.

La sentencia, además de consideraciones de interés sobre el concepto de simulación –mediante interposición de sociedades, etc.- expresa que la posibilidad de interponer un recurso de casación contra la calificación hecha por el tribunal de instancia “quedan limitadas a cuando el resultado que declara probado el Tribunal de instancia describe o incorpora realmente un negocio simulado, por ser incluíble en el concepto antes definido, y a los supuestos en los que los temas de prueba tienen acceso al recurso”.

Fundamentos de Derecho

QUINTO.- Los recurrentes alegan en el siguiente motivo cuarto infracción de los *artículos 35, 36 y 38 del Código Civil*, que reconocen la personalidad jurídica independiente de las sociedades, incluso respecto de las operaciones realizadas entre una sociedad y sus socios, por lo que resulta gratuito afirmar que las personas físicas buscaban eludir el impuesto. A su entender lo que ocurrió fue que, no necesitando de manera inmediata el dinero que podían obtener de BPB al contado, decidieron vender a plazos a una sociedad propia, a través de la cual canalizar las inversiones del dinero obtenido por dicha sociedad con la reventa al contado. Esto permitiría imputar las plusvalías escalonadamente en función de los cobros. Al calificar la doble compraventa como simulada, la sentencia impugnada vulnera, a su entender, las normas sobre interpretación de los contratos, pues la escritura de 10 de julio de 1990 es una escritura de compromiso de compraventa y prenda de acciones, y no una simple escritura de venta.

En su conjunto, el motivo trata de desvirtuar la conclusión obtenida por la Sala de instancia de que se estaba en presencia de un contrato simulado de venta a plazo que encubría un contrato disimulado de venta perfecta.

Esta operación ya fue examinada por la sentencia de esta Sala de 20 de septiembre de 2005, en relación con la misma operación, si bien referida, como antes se dijo, al Impuesto sobre el Patrimonio. En ella se expresó que:

“En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil...”

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme

con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria. ...

La simulación o el negocio jurídico simulado tiene, por tanto, un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia...

Siendo ello así, las posibilidades de revisión por este Tribunal al resolver un recurso de casación quedan limitadas a cuando el resultado que declara probado el Tribunal de instancia describe o incorpora realmente un negocio simulado, por ser incluíble en el concepto antes definido, y a los supuestos en los que los temas de prueba tienen acceso al recurso...

[...] Esta Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales “ad hoc”, que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”.

Y en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez mas complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a la necesidad de acudir a los denominados “negocios jurídicos anómalos”, subsumiendo en la simulación, en el fraude de Ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de “negocios indirectos”, la combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos.

Y ésto es lo que, con esfuerzo, en el presente caso, ha logrado poner de manifiesto la Administración...

a) Conforme a los artículos 114 y ss. LGT/1963 y 1214 CC, entonces vigentes (art. 217 LEC/2000), la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma. En efecto, la “causa simulandi” debe acreditarla la Administración que la alega.

b) Para la acreditación de “formas portadoras de ocultación y engaño”, que se caracterizan por su no evidencia, es preciso acudir a la prueba de presunciones. La simulación negocial se mueve en el ámbito de la intención de las partes que es refractario a los medios probatorios directos, por lo que debe acudirse al mecanismo de la presunción...”

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Sección: 2

Sentencia de 7 de diciembre de 2009. Nº de Recurso: 186/2004

Ponente: Emilio Frías Ponce

IS. IRPF. Retenciones e ingresos a cuenta.

El Tribunal reitera su doctrina en relación con la imposibilidad de exigir al retenedor las cantidades que debió retener cuando el retenido ya hubiera tributado por las correspondientes percepciones.

Fundamentos de Derecho

CUARTO. Indicadas las posiciones de las partes, a la hora de dar respuesta al presente motivo, debemos señalar, como decíamos en la sentencia de 21 de Mayo de 2009, que al margen de la postura que se mantenga acerca de la naturaleza jurídica de la obligación de retener, no puede nunca olvidarse que la misma surge por disposición de la ley y en función de mecanismos articulados para hacer posible que la Hacienda Pública perciba periódicamente el dinero que ha de destinarse a la satisfacción de necesidades públicas. Por ello, la obligación de retener es plenamente exigible, pero este efecto no puede tener lugar por aplicación del principio de prohibición del enriquecimiento sin causa, cuando con el transcurso del tiempo, el sujeto pasivo llevó cabo su regularización anual y paga la cuota correspondiente a los ingresos correspondientes sin deducirse el importe de retenciones que no soportó.

Por tal razón esta Sala, en la Sentencia de 27 de febrero de 2007, en el supuesto en que la Administración, una vez transcurridos cuatro años desde la extinción de la obligación del sujeto pasivo sin que constara discrepancia al respecto, practicó liquidación al retenedor por incumplimiento de su obligación, vino a señalar en su Fundamento de Derecho Octavo.

“Una conducta de esta índole ya fue considerada como una «clara, rotunda y abusiva doble imposición» en nuestra sentencia de 13 de noviembre de 1999 (F.J. 5o) por lo que en virtud del principio de Unidad de Doctrina hemos de estar a lo allí dicho”

Por último, también la Sentencia de 22 de octubre de 2008 ha recogido el criterio de que la calificación de la obligación de retener como principal no puede justificar una liquidación que conduzca a situaciones de duplicidad impositiva y en dicha ocasión a exigencia de aquella cuando estaban prescritos los eventuales derechos a la devolución por parte del sujeto pasivo.

En el presente caso, la Inspección se limitó a exigir el cumplimiento de la obligación de retener, sin atenerse a los datos que tenía a su disposición, sobre las declaraciones presentadas por los perceptores, como se pone de manifiesto en la diligencia de constancia de hechos de 12 de junio de 1998.

Pero, además, la prueba practicada en las actuaciones ha puesto de manifiesto que algunas percepciones fueron declaradas y tributaron por el correspondiente Impuesto.

Por todo ello y dadas las circunstancias concurrentes procede acoger el motivo alegado, lo que hace innecesario pronunciarse sobre el cuarto, en cuanto se articula con carácter subsidiario, al hacer referencia a la elevación al íntegro.



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª,

Sentencia de 19 Octubre de 2009, rec. 7704/2003

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

IS. IRPF. Retenciones. Contratos de cesión de nuda propiedad de crédito.

Los contratos de cesión de nuda propiedad de crédito tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario sujetos a retención y no de incrementos patrimoniales. No obstante, se anula la elevación al íntegro efectuada y la sanción impuesta por no practicarse retenciones.

El debate giraba en torno a la calificación tributaria de los beneficios obtenidos por los clientes del Banco de Santander que concertaron contratos denominados «cesión de nuda propiedad de crédito».

En estos contratos se pactaba un precio por el cual el inversor compra la nuda propiedad de los créditos («precio de cesión») y otro («valor de cesión») mediante el que la entidad la readquiere a fecha cierta («vencimiento»). El «valor de cesión» es superior al «precio de cesión», siendo la diferencia entre ambos el beneficio que obtenía el inversor, que se conoce al firmar el contrato, pues ambos parámetros son fijados al tiempo de su suscripción.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.- Llegamos así al nudo gordiano de este recurso, objeto del segundo motivo, que consiste en dilucidar si el Banco de Santander estaba obligado a practicar las retenciones sobre los beneficios obtenidos por los clientes que habían suscrito los llamados «contratos de cesión de nuda propiedad de crédito», conclusión que tiene como presupuesto su condición de beneficios del capital mobiliario, o, si, por el contrario, no era necesario llevar a cabo aquella obligación formal, dada su naturaleza de incrementos del patrimonio...

Las sentencias de 29 de marzo de 1999 (casación 3696/94), 16 de octubre del mismo año (casación 533/95) y 10 de octubre de 2001 (casación 552/95)... Al analizar la génesis de las cesiones de crédito, la sitúan en el marco de lo que se ha convenido en llamar «conversión de los rendimientos del capital mobiliario en incrementos de patrimonio», explicable porque los primeros estaban sujetos a retención y sometidos a una información fiscal casi absoluta, mientras que los segundos se encontraban liberados de semejante transparencia, y, aunque tributaban, su gravamen efectivo dependía de la honradez del contribuyente. Al citar los ejemplos más notorios de ese fenómeno de «conversión», aluden en último lugar a las cesiones de crédito, después de mencionar los activos financieros, los seguros de capital diferido a prima única y las cuentas financieras (fundamentos 7º de las sentencias de 29 de marzo de 1999 y 10 de octubre de 2001, que también reproduce el 4º de la de 16 de octubre del mismo año). He aquí, pues, un primer indicio de que las cesiones litigiosas encubren operaciones mediante las que se obtienen rendimientos del capital mobiliario a través de su colocación en determinadas operaciones de crédito, ...

Y es que, si bien se mira, se aviene mal con la calificación de incremento patrimonial una operación en la que, al convenirse, se conoce el precio de compra del producto («precio de cesión» en nuestro caso), el de readquisición constituido por el nominal del crédito o de la parte del mismo cedido («valor de cesión») y, por consiguiente, la retribución del cesionario (la diferencia entre uno y otro). Esta configuración responde a la estructura de una operación financiera mediante la que se coloca un capital para obtener un determinado rendimiento (intereses) previamente pactado y se encuentra muy lejos de la idea de variación patrimonial, que, ... cuando se realiza la operación de la que deriva se desconoce su resultado, no ya su cuantía sino también incluso su sentido, positivo negativo (incremento o disminución).

...Este diseño, como hemos apuntado, evoca una operación en la que, en realidad, las contingencias derivadas de la vida del contrato causal (el de préstamo) no inciden, o lo hacen en muy poca medida, en la posición del adquirente en el contrato de cesión, quien compra, es verdad, la nuda propiedad del crédito, pero que carece de toda facultad en relación con el mismo, limitándose a recibir su importe al vencimiento pactado y, si no es así porque el prestatario no cumple o resulta insolvente, a percibir los intereses por la demora y a ser indemnizado por los daños y perjuicios que tal circunstancia le irroque. Por el contrario, el Banco, mientras no se notifique la cesión (que es la práctica habitual), sigue apareciendo como titular (fiduciario) del crédito, lo gestiona, garantizándose, además, quedar indemne frente a cualquier tesitura que altere su posición (vencimiento anticipado, amortización acelerada). En suma, la entidad financiera se asegura el cobro de los intereses pactados en el contrato causal, al tiempo que obtiene liquidez mediante la percepción anticipada de una parte del capital («precio de cesión»), entregando el derecho a recibir su total en la fecha del vencimiento al adquirente de la nuda propiedad («valor de cesión»), quien queda remunerado por la diferencia entre ambos parámetros. Nada que ver, en nuestra opinión, con un incremento de patrimonio, en el que resulta imprescindible la alteración de su composición, que en el caso de las cesiones de crédito, tal y como se ha estructurado en este supuesto, no se produjo, por la sencilla razón de que, en realidad, la titularidad del crédito no pasó a incorporarse al peculio del cesionario...

QUINTO.- Estimado el recurso... no podemos detener nuestro enjuiciamiento en este punto, ya que el Banco de Santander en la instancia, y a título subsidiario, solicitó que se declarase improcedente la elevación al íntegro que aquella liquidación acordaba, ...

En estas circunstancias, siguiendo nuestros más recientes pronunciamientos [sentencia de 1 de julio de 2009 (casación 3283/03, FJ 7º) y 2 de octubre de 2009 (casación 1139/04, FJ 4º)], que retoman un criterio de esta Sala con cierta solera ... hemos de concluir que asiste la razón al Banco de Santander cuando estima improcedente la elevación al íntegro acordada en su caso por la Inspección, habida cuenta de que esa fórmula, en cuanto presunción *iuris tantum*, sólo opera cuando falta la prueba de la contraprestación devengada y de la cuantía real del pago realizado por quien está obligado a retener. ... Por tanto, no cabe excluir la posibilidad de destruir esa presunción mediante la prueba de que los rendimientos fueron inferiores de los que cabría deducir de la elevación al íntegro, quedando abierta, pues, la posibilidad de que pueda justificarse la contraprestación íntegra devengada. Como quiera que en el caso actual tal dato se encuentra realmente acreditado, no procede la elevación al íntegro decretada por la Administración, debiendo prosperar la demanda del Banco de Santander en este punto...

Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal

Sentencia de 29 de mayo de 2009, rec. 1842/2008

Ponente: Carlos Granados Pérez

Delito contra la Hacienda Pública. Excusa absolutoria por regularización tributaria. Requisitos.

El Tribunal, con ocasión de juzgar un delito contra la Hacienda Pública expone con detalle los requisitos para apreciar la excusa absolutoria por regularización de la situación tributaria establecida en el art. 305.4 CP.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- Y respecto a la tercera alegación, que se hace en defensa del motivo, de haber presentado una declaración tributaria complementaria a la del año 2001 en el IRPF y que ello permitiría apreciar la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, tal alegación no puede ser compartida, ya que tal declaración resulta irrelevante, en este caso, a los efectos de la tipificación de la conducta, ya que previamente había sido puesta de manifiesto la defraudación tributaria por la actividad inspectora de la Administración, sin perjuicio de otros efectos que pueda producir tal reparación posterior de la cuantía defraudada. El Tribunal de instancia argumenta, para rechazarla, que no se ha producido ninguna regularización toda vez que las actuaciones que el acusado ha realizado para reparar el perjuicio causado a la Hacienda Pública han sido posteriores al inicio de las actuaciones de comprobación tributaria y, además no sujetándose a lo indicado por Hacienda, sino realizando unas liquidaciones a su gusto y medida, descubriéndose una total falta de propósito del recurrente de ser transparente con la Administración Tributaria.

Ciertamente, así se ha pronunciado la jurisprudencia de esta Sala, como es exponente la Sentencia 192/2006, de 1 de febrero, que recogiendo lo expresado en sentencias anteriores, declara que *“Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación, a ello equivale la presentación de la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración”*.

Y en esa misma línea se pronuncia la Sentencia 636/2003, de 30 de mayo, en la que se declara que *“... regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago”* recordando que *“el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento”*.

Jurisprudencia que ha sido acogida en la Circular 2/2009, de la Fiscalía General del Estado, que incluye como conclusión tercera lo siguiente: En las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código

Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de acción (defraudación) sino también el desvalor de resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al ius puniendi respecto del delito principal y sus instrumentales.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución nº 6051/2008, de 9 de junio de 2009. Unidad resolutoria: Vocalía 7ª

ITPAJD. TPO. Exenciones. Transmisión de valores. Excepción a la exención del art. 108 de la LMV.

En aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, y en cuanto a la determinación de la base imponible el TEAC cambia su criterio considerando que no está constituida por el valor total, sino por la parte proporcional del valor de los inmuebles que corresponda al porcentaje total de participación que pase a tener la entidad reclamante en el momento de la obtención del control.

Fundamentos de Derecho

CUARTO... La interpretación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en lo relativo a la base imponible ha suscitado numerosas discusiones...

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ha mantenido hasta la fecha el criterio de considerar que, efectivamente, podría ocurrir que gravándose sólo la transmisión por el porcentaje adquirido sobre el valor total de los bienes, llegaran estos a adquirirse en su totalidad sin soportar gravamen alguno por el resto de la adquisición, al realizarse ésta mediante sucesiva compra de acciones o participaciones, cuya transmisión resultaría exenta por el propio juego del artículo 108; tal posibilidad justificaría la medida precautoria del legislador de hacer coincidir la base imponible para este tipo de transmisiones con el valor total de inmueble o inmuebles indirectamente adquiridos.

El Tribunal Supremo, en Sentencias de 30 Abr. 2004 y de 17 May. 2006, entendió que únicamente se debía liquidar la parte proporcional del valor de los inmuebles correspondiente al capital adquirido. La Ley 36/2006, de 29 Nov. de medidas para la prevención del fraude fiscal, al dar una nueva redacción al artículo 108 de la LMV, ha terciado en esta polémica estableciendo expresamente que se tomará como base imponible la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que deban computarse como inmuebles que corresponda al porcentaje total de participación que se tenga en el

momento de obtención del control o, una vez obtenido dicho control, al porcentaje en el que se aumente la cuota de participación, hasta la obtención de su totalidad...

Se acoge de esa forma una solución que tiene la virtud de atender a las exigencias de proporcionalidad, únicas respetuosas del principio de capacidad económica y de lucha eficaz contra el fraude.

Aunque en el caso que nos ocupa todavía no había entrado en vigor la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, la redacción vigente puede entenderse como una interpretación de las lagunas de la redacción anterior que exigía un pronunciamiento legal claro y terminante, por lo que atendiendo a la “ratio legis” de la norma y de conformidad con los principios hermenéuticos recogidos en el artículo 3 del Código Civil al que se remite el artículo 12 de la Ley General Tributaria, este Tribunal Central modificando su anterior criterio entiende que, conforme al contenido de dicho texto legal, la base imponible no está constituida por el valor total, sino por la parte proporcional del valor de los inmuebles que corresponda al porcentaje total de participación que pase a tener la entidad reclamante en el momento de la obtención del control.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 26 de Mayo de 2009, rec. 3664/2007. Sección Vocalía 11ª

Procedimiento económico-administrativo. Suspensión del acto impugnado. Devengo de intereses de demora. Sanciones.

En el caso de que la sanción haya estado automáticamente suspendida como consecuencia de su impugnación, la liquidación de intereses suspensivos debe hacerse desde la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, el devengo de los intereses suspensivos sólo se produce en el supuesto de que la sanción impugnada haya sido confirmada sin sufrir ninguna modificación puesto que en caso contrario, el fin de la vía administrativa se produce con la finalización del plazo voluntario de ingreso abierto con la notificación del acuerdo en que se recoge la modificación correspondiente y se determina de nuevo la cuantía de la sanción.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: A los intereses de demora suspensivos sobre las sanciones se refieren los artículos 26.2.c) y 4 y 212.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria...

TERCERO: La conclusión de cuanto se ha consignado en el fundamento anterior es que las sanciones sí devengan intereses desde la finalización del plazo voluntario de pago que se abre con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, de tal manera que la norma ha tenido que establecer expresamente las dos excepciones recogidas en el fundamento anterior para evitar el devengo durante esos períodos. Ahora bien, tal devengo sólo puede producirse en el caso de que la sanción impugnada haya sido confirmada en todas las instancias... aunque la procedencia misma de la sanción y su calificación hayan sido confirmadas en todas las instancias, el importe definitivo de la sanción no ha sido calculado sino hasta el acto de rectificación de errores de 18 Jun. 2007 del acto de ejecución, por lo que no es correcto entender que la finalización de la vía administrativa a los efectos del artículo 212.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria se hubiera producido con anterioridad... Si se precisa un nuevo acto de determinación de la cuantía de la sanción como ha sucedido en el presente caso, ha de ser la finalización del período de pago voluntario de la misma una vez notificada lo que determine precisamente el inicio del devengo de los correspondientes intereses de demora. El diferente tratamiento, en cuanto a los intereses de demora, que se ha de dar a las liquidaciones por cuotas y a las sanciones está determinado por el propio artículo 26.2.c) de la Ley 58/2003.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución n° 00/1529/2009, de 22 de octubre de 2009. Unidad resolutoria: Vocalía 1ª

Gestión Tributaria. Notificaciones Tributarias. Prescripción.

La comunicación de inicio de comprobación e investigación con alcance parcial interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar todo el tributo con carácter general.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO :... Sobre esta cuestión este Tribunal se había pronunciado en reiteradas ocasiones, Resoluciones de 19 de abril de 2007 y de 12 de julio de 2007 (RG 1734/05 y 242/05, respectivamente), señalando que cuando la Inspección u otros órganos de la Administración Tributaria, desagregan el hecho imponible, al objeto de realizar actuaciones de comprobación de carácter parcial, estas actuaciones sólo interrumpen el plazo de prescripción respecto de los elementos del hecho imponible u obligación tributaria comprobados, pero no sobre la totalidad del hecho imponible o sobre la totalidad de los elementos de la obligación tributaria; criterio que se hallaba sustentado por diversas Sentencias de la Audiencia Nacional, así en Sentencias de 7 de febrero y 31 de octubre de 2002 y 7 de noviembre de 2003, entre otras.

Ahora bien este criterio se ha visto superado por la doctrina emanada de diversas Sentencias del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2008 o de 6 de noviembre de 2008 entre otras, que establece que la comunicación de inicio de comprobación e investigación con alcance parcial interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar todo el tributo, no sólo los elementos incluidos en la comunicación de inicio.

Así este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 23 de julio de 2009, RG:8232/2008, de recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria refiriéndose a un supuesto en el que aún no resultaba de aplicación la redacción de la Ley General Tributaria contenida en la Ley 58/2003 señalaba en su Fundamento Jurídico Noveno:

“DECIMO .- La conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo parece que resultaría aplicable, inclusive con mayor claridad, en el marco de la nueva Ley General Tributaria, 58/2003...

A este respecto, cabe resaltar los siguientes preceptos:

El artículo 68 de la LGT, relativo a la “Interrupción de los plazos de prescripción.

1. *El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:*

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria ...”

... además del cambio de redacción dado por la nueva LGT, que se acaba de resaltar en la normas trascritas, hay otro precepto que, en conjunción con los expuestos indica con contundencia que cualquier actuación de las indicadas tiene virtualidad interruptiva.

Dicho precepto es el artículo 149 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el que se recoge la solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general:

En esta, se prevé en el apartado 3 del artículo 149 que, si la Administración tributaria incumple el plazo de seis meses para ampliar las actuaciones o iniciar las de carácter general solicitado por el contribuyente, las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

De ello se deduce que, contemplada como excepción la falta de eficacia interruptiva en el caso de que habiendo sido solicitada por el obligado tributario la extensión de la comprobación a general, la Administración Tributaria no lo haya acordado en seis meses, la regla general cuando la Administración no incumple el plazo señalado o cuando el contribuyente no lo ha solicitado, es que las actuaciones inspectoras de carácter parcial sí interrumpen el plazo de prescripción para comprobar cualesquiera otros aspectos no incluidos en aquellas.

A esta misma conclusión parece apuntar el Tribunal Supremo en la mencionada sentencia de 6 de noviembre de 2008,



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución nº 00/3582/2007, de 6 de octubre de 2009 Unidad resolutoria: Vocalía 5ª

IVA. Deducciones y devoluciones. Compensación y devolución de cuotas soportadas: plazos.

Tras la sentencia del Tribunal Supremo de 2007, en relación con las posibilidades de compensación o devolución de que dispone el contribuyente para recuperar las cuotas soportadas en el IVA, el TEAC, argumentando en sentido diferente declara que tales posibilidades sólo pueden hacerse efectivas en tanto no haya transcurrido el plazo de 4 años, a partir de la declaración que origine dicho exceso. En el caso, además, el reclamante propugnaba una interpretación de la Ley que es rechazada por el TEAC.

Fundamentos de Derecho

TERCERO: Como punto de partida para la resolución de la cuestión que se suscita en este expediente debemos acudir a la Sexta Directiva Comunitaria 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, 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....

Pues bien, a la vista de lo dispuesto en la normativa indicada, debe comenzarse por distinguir entre el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido y el derecho a ejercitarlo. Es decir, el derecho a deducir nace conforme al transcrito artículo 98 cuando se devenguen las cuotas deducibles, mientras que el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

... El apartado Cinco del artículo 99 establece esa posibilidad de compensar el exceso de las cuotas deducibles sobre las devengadas en períodos anteriores, siempre que no hubiese transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso .

Como ya ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal Económico-Administrativo Central, la deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley 37/1992 determina. ... El derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración-liquidación, cuando la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación inmediatamente posterior y en las siguientes, en la cuantía máxima posible, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma, y sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto pasivo a solicitar la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre y que puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio.

En consecuencia, si las cuotas soportadas deducibles son superiores a las cuotas devengadas, el sujeto pasivo tendrá un crédito contra la Hacienda Pública que, como regla general, podrá compensar en sus declaraciones-liquidaciones posteriores y sólo en la última declaración-liquidación de los años comprendidos dentro del plazo de caducidad podrá solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre.

La compensación o devolución pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo establecido por la norma, contado a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso, plazo que es de caducidad; tratando con ello de evitar que el sujeto pasivo pueda incluir en sus declaraciones-liquidaciones cantidades a deducir o a compensar cuya procedencia la Administración Tributaria no pueda ya apreciar por causa de la prescripción...

CUARTO: Además de lo anterior, es necesario resaltar que ambas posibilidades, compensación o devolución, no operan de modo alternativo, sino excluyente. Esto es, no puede el sujeto pasivo del impuesto optar por compensar durante los cuatro años siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de las cuotas del impuesto soportadas y deducibles sobre las cuotas devengadas y solicitar la devolución del saldo diferencial, a la finalización del año natural, una vez concluido el plazo de caducidad legalmente señalado, o pretender que sea la Administración quien de oficio proceda a la devolución del exceso una vez concluido el plazo de caducidad ...

La norma ha establecido un plazo de caducidad que no supone la denegación de un derecho subjetivo del sujeto pasivo, sino un plazo para ejercitar la acción de compensación, acción que, como hemos indicado, a lo largo de dicho plazo puede transformarse, a voluntad del sujeto pasivo, en el ejercicio de la acción de solicitar la devolución de los excesos del impuesto soportado sobre el repercutido; sin que pueda ir el sujeto pasivo más allá del plazo establecido .

QUINTO: Además de lo anterior, una incorrecta interpretación del artículo 99 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, (tal y como hace la entidad reclamante) entendería que lo que la norma establece es que el exceso de cuotas deducibles respecto de cuotas devengadas generado en un determinado período de liquidación ha de compensarse con las cuotas devengadas en los siguientes períodos de liquidación, de forma que dicho exceso se verá compensado con las primeras cuotas devengadas (sin considerar las soportadas en ese mismo período) “actualizándose” de esta forma la antigüedad.

Esta interpretación errónea de la norma permitiría minorar en primer lugar el impuesto devengado en el período de liquidación con los excesos originados en períodos anteriores y en segundo lugar, si existe todavía un exceso de cuotas devengadas, reducir de dicho exceso las cuotas soportadas en el propio ejercicio...

Además de las argumentaciones efectuadas en los Fundamentos de Derecho anteriores, hemos de advertir finalmente que de admitir la teoría de aplicar en la declaración-liquidación de un período, directamente el saldo a compensar de períodos anteriores contra el IVA devengado añadiéndose posteriormente el impuesto soportado en este período de declaración, estaríamos vulnerando el plazo de cuatro años para efectuar la compensación desde que se produjo el exceso, puesto que con ello estaríamos generando nuevos saldos a compensar en cada período de declaración-liquidación, y podría llevar en su caso a la consecuencia

de que la Administración Tributaria, no pudiera comprobar la veracidad de tales compensaciones por proceder de periodos de declaración ya prescritos, como ya hemos expuesto anteriormente.

Esta postura ha sido ratificada por la Audiencia Nacional en sentencia de 18 de enero de 2006 (Recurso nº 521/2004...

SÉPTIMO : Aplicando lo expuesto hasta ahora al caso que estamos analizando, la entidad recurrente ejerció el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios, en las declaraciones-liquidaciones del cuarto trimestre del ejercicio 1998 y del primer trimestre del ejercicio 1999. De manera que la entidad ha procedido al ejercicio del derecho a la deducción en los términos que recoge el artículo 99.Tres. de la Ley 37/1992 antes transcrito.

Como consecuencia del ejercicio del derecho a la deducción mencionado, la cuantía de las cuotas deducibles practicadas superó el importe de las cuotas devengadas en dichos periodos de liquidación, generándose el exceso a compensar en periodos siguientes con la presentación de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de esos periodos de liquidación.

La entidad, de conformidad con el apartado Cinco del artículo 99 de la Ley 37/1992 procedió a compensar dicho exceso en las declaraciones-liquidaciones posteriores, y en concreto en el ejercicio 2003 compensó un total de 724.038,91 euros procedentes de ejercicios anteriores, de los que 65.533,45 euros correspondían al cuarto trimestre de 1998 y al primer trimestre de 1999.

De lo expuesto se aprecia que desde la presentación de las declaraciones-liquidaciones controvertidas en las que se origina el exceso de cuotas del impuesto susceptibles de compensación (cuarto trimestre de 1998 y al primer trimestre de 1999) hasta que se hace efectiva dicha compensación por importe de 65.533,45 euros objeto de regularización (al presentar la autoliquidación del cuarto trimestre del ejercicio 2003, en enero de 2004) han transcurrido más de cuatro años, y por tanto, siendo éste un plazo de caducidad como ya ha quedado expuesto, no es posible ejercer dicha compensación.

Es decir, el plazo de compensación del exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas generado con la presentación de las declaraciones-liquidaciones del cuarto trimestre del ejercicio 1998 y del primer trimestre del ejercicio 1999, es de cuatro años desde la fecha de la presentación de dichas declaraciones en las que se genera el exceso. Al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del ejercicio 2003 que es en enero de 2004, dichas cuotas a compensar han caducado, puesto que el plazo máximo para el ejercicio del derecho a la compensación en cuanto a las cuotas correspondientes al cuarto trimestre de 1998 es el 30 de enero de 2003, y en cuanto a las cuotas correspondientes al primer trimestre del ejercicio 1999, el 20 de abril de 2003.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución: 00/1481/2007, de 28 de noviembre de 2009 Unidad resolutoria: Vocalía 6ª

IRNR. Sujeción al impuesto. Retenciones. Distribución de beneficios de filial española a sociedad matriz residente en otro Estado de la UE.

No era aplicable el régimen filial/matriz establecido en la Directiva 90/435/CEE, cuando la entidad no residente se limita a jugar un papel instrumental para que un inversor, no residente en la Unión Europea, pueda acceder a la exención derivada de dicha Directiva, circunstancia que pretende evitar la cláusula antiabuso del artículo 13.1.g) de la Ley 41/1998 LIRNR aplicada por la Inspección, cuya actuación debe confirmarse afirmando que la exención de los dividendos pagados desde España no es procedente.

Fundamentos de Derecho

TERCERO: ... cabe señalar que en el caso presente, la estructura de la operación es la siguiente:

1. ... El 25 de enero del 2000 la sociedad británica “ Y, Ltd “ adquirió la totalidad de las participaciones sociales del obligado tributario.

A su vez, el propietario del 100% de las acciones de “ Y, Ltd “ es Mr. Z, residente en país A. La reclamante había presentado declaración de Impuesto sobre la Renta de no Residentes por los ejercicios controvertidos con exención.

La entidad no ha tenido, en ningún momento, trabajador alguno y el domicilio de su actividad es un despacho de abogados.

La actividad de la sociedad ha consistido, exclusivamente, en comprar unos terrenos rústicos para que tras su desarrollo urbanístico, proceder a venderlos, obteniendo una importante ganancia patrimonial...

2. Por otro lado, concertó un préstamo participativo con una sociedad británica vinculada con el socio único, con el único fin, a juicio de la Inspección, de disminuir la tributación de la ganancia obtenida en el Impuesto sobre Sociedades...

3.- La tributación total asumida por dichas cantidades:

- En España no ha pagado ningún impuesto.
- En Reino Unido, de acuerdo con la información facilitada por la Administración Tributaria británica:
- Dividendos: no ha pagado impuestos, al aplicarse Y, Ltd en el Impuesto sobre Sociedades una deducción por doble imposición internacional.
- Intereses: V, Ltd ha pagado en el Impuesto sobre Sociedades una cantidad aproximadas del 7% de los intereses, al aplicarse una deducción por doble imposición internacional...

CUARTO: De los hechos expuestos, parece clara la procedencia de la aplicación de la cláusula antiabuso, pues el socio único de la sociedad Y, Ltd, beneficiaria inicial de los dividendos, es Mr. Z, titular, por tanto, de la totalidad de los derechos de voto sobre la sociedad británica, y residente en país A, país desde el que se efectúa la dirección y control de la sociedad británica, de acuerdo con la información facilitada por las autoridades fiscales británicas, y dado que de las actuaciones realizadas no resulta que se de ninguna de las tres circunstancias que según el artº. 13.1. g) de la Ley 41/98, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, permitirían considerar que la citada estructura societaria es algo más que un medio para que inversores no residentes en la Unión Europea accedan a la exención que el derecho interno, y el comunitario, reservan para quienes sí tienen tal residencia, determinando la inaplicación de la cláusula antiabuso a la que nos venimos refiriendo...

SEXTO: En cuanto a la alegación de la entidad interesada oponiéndose a la exigencia de la retención por vulnerar los principios comunitarios de no discriminación, libre circulación de capitales y de libertad de establecimiento contenidos en los artículos 12, 43, 48, 56 y 58 del TCCE, constituyendo una restricción prohibida cualquier gravamen sobre los dividendos pagados por una sociedad española a una sociedad residente en la Unión Europea superior al que, en las mismas circunstancias, se exigiría sobre los dividendos pagados a una sociedad residente en España (dividendos nacionales).

Dicha alegación no puede ser admitida, pues la finalidad de tales principios de derecho comunitario consiste en dar un trato igualitario tanto a los dividendos pagados por una sociedad española a una sociedad residente en la Unión Europea como al que, en las mismas circunstancias, se exigiría sobre los dividendos pagados a una sociedad residente en España (dividendos nacionales), pero en el presente expediente el beneficiario último de los dividendos distribuidos es un residente fuera de la Unión Europea al que por lo tanto no le afecta la normativa contenida en el Tratado de la CEE

OCTAVO: Finalmente, procede entrar a conocer sobre la procedencia de la aplicación del convenio Hispano-Británico a los efectos de cuantificar la deuda tributaria...

este Tribunal entiende que en el presente expediente y tal y como se ha relatado en los antecedentes de hecho de la presente resolución, por aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo, que se reserva para aquellos casos en los que el perceptor inmediato de la renta actúa como un intermediario, un mandatario o, en definitiva como una persona que percibe inmediatamente la renta de otro, que sería el verdadero perceptor de dicha renta, aunque sea de forma mediata, por lo que no resultaría de aplicación el Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y el Reino Unido, ya que la entidad británica no es propiamente el beneficiario efectivo del dividendo, sino el residente en país A Mr. Z, y es por ello que, dado los ejercicios inspeccionados, 2002 y 2003, la normativa a aplicar sería la vigente, en dicho periodo, Ley 41/98 del Impuesto sobre la Renta de no residentes, ya que el Convenio el suscrito entre España y los Emiratos Árabes Unidos, data de 5 de marzo de 2006, y su entrada en vigor de 2 de abril de 2007.

Que la exigencia de que el perceptor sea el beneficiario efectivo actúa como una medida que evita el abuso del CDI por parte de no residentes, en la medida en que impide que estos perciban los dividendos a través de un intermediario en uno de los estados firmantes con la única intención de beneficiarse indebidamente de un gravamen más beneficioso concedido al amparo del citado Convenio.

Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- Nuria Puebla Agramunt
Universidad Complutense de Madrid



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

Miembro AEDAF

Sentencia del TJCE (Sala Cuarta) de 22 de octubre de 2009

Asunto: C-242/08,

Partes: *Swiss Re Germany Holding GmbH y Finanzamt München für Körperschaften*

Síntesis:

“Sexta Directiva IVA – Artículos 9, apartado 2, letra e), quinto guión, y 13, parte B, letras a), c) y d), números 2 y 3 – Concepto de operaciones de seguro y de reaseguro – Cesión a título oneroso, a una persona establecida en un tercer Estado, de una cartera de contratos de reaseguro de vida –Determinación del lugar de dicha cesión – Exenciones”.

I. Antecedentes

El caso resuelve una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 9 y 13 de la Sexta Directiva al objeto de dilucidar la sujeción al IVA de la cesión de una cartera de contratos de reaseguro de vida.

Una sociedad residente en Alemania cede a otra residente en Suiza una cartera de 195 contratos de seguro de vida. En virtud del contrato de reaseguro, antes de su perfección es preciso obtener el acuerdo de los tomadores que pasan a subrogarse en los derechos y obligaciones de los nuevos contratos, esto da lugar a diferentes contratos en la práctica en una operación como ésta.

Las autoridades tributarias alemanas entienden que la operación es una entrega de bienes sujeta a IVA. La sociedad cedente interpone un recurso ante el Tribunal Superior Financiero (*Bundesfinanzhof*) sosteniendo que las prestaciones de la cesión están exentas de IVA. El Tribunal entiende que de acuerdo con la normativa alemana, la operación es una prestación de servicios realizada en Alemania y sujeta a IVA allí.

Sin embargo, plantea las siguientes cuestiones en relación con la interpretación de dicha normativa a la luz de la Sexta Directiva:

1. *“¿Deben interpretarse el artículo 9, apartado 2, letra e), quinto guión, y el artículo 13, parte B, letras a) y d), números 2 y 3, de la Sexta Directiva, en el sentido de que la cesión de un contrato de reaseguro de vida a cambio de un precio que ha de pagar el comprador, en virtud de la cual el adquirente del contrato asume, con consentimiento del tomador del seguro, la actividad de reaseguro exenta de impuestos ejercida por el asegurador precedente, y presta, en lugar del anterior asegurador, a partir de ese momento, los servicios de reaseguro exentos de impuestos frente al tomador del seguro, ha de considerarse:*
 - a. *una operación de seguro o bancaria en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), quinto guión, de la Sexta Directiva, o*
 - b. *una operación de reaseguro con arreglo al artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva, o*
 - c. *una operación que consiste básicamente, por una parte, en la asunción de una obligación exenta de impuestos y, por otra, en una operación relativa a créditos exenta de impuestos, con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), números 2 y 3, de la Sexta Directiva?*
2. *¿Es diferente la respuesta a la primera cuestión en el caso de que no sea el comprador sino el anterior asegurador quien pague una contraprestación por la transmisión?*
3. *En caso de respuesta negativa a las letras a), b) y c) de la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva en el sentido de que la transmisión a título oneroso de contratos de reaseguro de vida constituye una entrega de bienes, y que, en la aplicación del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva no debe diferenciarse entre si el lugar de las actividades exentas del impuesto se encuentra en el Estado miembro de la entrega o en otro Estado miembro?”*

II. Comentario.

El Tribunal empieza por entender que la operación es calificable de prestación de servicios, y no de entrega de bienes. En cuanto a su calificación- si es una operación de seguro, de reaseguro, bancaria, etc., reitera el Tribunal la importancia de la interpretación comunitaria de las normas de la Directiva que regulan las exenciones, toda vez que *“constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA y que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA (véanse las sentencias de 8 de marzo de 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartado 23, y de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Rec. p. I-1719, apartado 25)”*.

Tras examinar la noción de operaciones de seguro, entrando en el detalle de la esencia del contrato de seguro, no le es demasiado difícil concluir que la cesión de una cartera de contratos de reaseguro no responde a las características básicas de dicho contrato, por lo que no debe tener tampoco el tratamiento de una operación de seguro ni tampoco de una operación de reaseguro. Tampoco constituye, por su naturaleza, una operación financiera en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva.

La consecuencia principal es entender que la operación no está exenta. Como expone el Abogado General

en sus conclusiones, la exención de las operaciones de seguro y reaseguro seguramente encuentra su explicación en la dificultad práctica de calcular el valor añadido de estas operaciones. Lo que es evidente, en todo caso, es que sólo una operación que en sustancia sea de seguro puede beneficiarse (sic) de la exención en el impuesto.

Asimismo, aclara el Tribunal que debe tenerse en cuenta la cesión de la cartera de seguros en bloque, sin dividir artificialmente los diferentes contratos que se producen en una operación de esta naturaleza, ya que ello implicaría una exigencia del IVA no acorde con la finalidad de la operación en sustancia: la transmisión de unos activos por un precio. Esto tiene la mayor relevancia porque de otra manera efectivamente el impuesto devengado habría sido distinto, pues habría que haber atendido a las diferentes prestaciones de servicios. El Tribunal se centra en la finalidad económica de la operación que la dota de unidad y la diferencia de sus partes. En el caso que nos ocupa la relevancia es aún mayor toda vez que las partes tendrían un tratamiento de exención en el IVA, con todo lo que eso implica en el régimen jurídico de la obligación tributaria (no deducción de IVA soportado, fundamentalmente).

Finalmente, aclara la naturaleza de prestación de servicios de la operación, en el sentido del artículo 6 de la Sexta Directiva, lo cual tiene la lógica consecuencia en la exigencia del tributo en el domicilio del cedente.

III. Fallo.

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

1. Una cesión a título oneroso, por una sociedad establecida en un Estado miembro, a una compañía de seguros establecida en un tercer Estado, de una cartera de contratos de reaseguro de vida que conlleva, para esta última, la subrogación en el conjunto de los derechos y obligaciones derivadas de esos contratos con el consentimiento de los tomadores no es una operación comprendida entre las contempladas en los artículos 9, apartado 2, letra e), quinto guión y 13, parte B, 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, ni una operación que pueda encuadrarse conjuntamente en los números 2 y 3 del mencionado artículo 13, parte B, letra d).
2. En el marco de una cesión a título oneroso de una cartera que comprende 195 contratos de reaseguro de vida, el hecho de que no sea el cesionario, sino el cedente, quien pague una contraprestación –en el caso de autos la fijación de un valor negativo por la transmisión de 18 de esos contratos– no influye en absoluto en la respuesta a la primera cuestión.
3. El artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a una cesión a título oneroso de una cartera de contratos de reaseguro de vida como la controvertida en el litigio principal.

Sentencia del TJCE (Sala Tercera) de 29 de octubre de 2009

Asunto: C-29/08.

Partes: *Statteverket y AB SKF.*

Síntesis:

Sexta Directiva IVA – Artículos 2, 4, 13, parte B, letra d), punto 5, y 17 – Directiva 2006/112/CE – Artículos 2, 9, 135, apartado 1, letra f), y 168 – Transmisión por una sociedad matriz de una filial y de su participación en una sociedad controlada – Ámbito de aplicación del IVA – Exención – Prestación de servicios obtenidos en operaciones de transmisión de acciones – Deducibilidad del IVA.

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La Sentencia resuelve la petición de decisión prejudicial planteada, por el Regeringsrätten (Suecia) sobre la interpretación de los artículos 2, 4, 13, parte B, letra d), punto 5, y 17, 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 adelante, Sexta Directiva). La petición se realiza en el litigio entre la Administración tributaria sueca (Skatteverket) y la sociedad SKF acerca de la deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado sobre las prestaciones de servicios obtenidos por SKF con ocasión de una operación de transmisión de acciones.

Interesa recordar aquí que el artículo 5.8 de la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros “*para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad [en bloque] total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. [...]*”. Esto es, la base para la no sujeción al IVA de la transmisión en bloque de una entidad (una “TOGC”, *Transfer of an Ongoing Concern*). Por su parte, el artículo 13.B.d).5 de la misma norma establece la obligación, para los Estados miembros, de declarar exentas de IVA “*las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores*”.

Finalmente, como es sabido el derecho a la deducción de cuotas soportadas nace únicamente cuando es exigible el impuesto deducible y únicamente cuando los bienes y servicios que se utilicen para las operaciones gravadas por el tributo.

Por su parte, el capítulo 3, artículo 9 de la Ley del IVA sueca (*mervärdesskattelagen*) establece la exención de las operaciones relativas a valores mobiliarios, como la cesión y la negociación, como intermediario, de acciones, otras participaciones y créditos. La norma también establece que en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para su actividad económica el IVA soportado podrá ser deducido.

SKF es la matriz de un grupo industrial, participando de manera activa en la gestión de las filiales y prestándoles diversos servicios (administración, política comercial). Al objeto de obtener liquidez y poder financiar el resto de actividades del grupo, SKF pretende llevar a cabo una reorganización del grupo,

para lo cual quiere, en primer lugar, ceder la actividad de una de sus filiales (de la que es la única titular) transfiriendo todas las acciones. En segundo lugar, tiene intención de ceder su participación del 26.5% en otra sociedad a la cual también prestaba servicios sujetos al IVA.

Con carácter previo a la operación SKF solicita dictamen previo acerca de la deducibilidad del IVA soportado al transmitir las citadas acciones. La respuesta es inicialmente positiva, y el *Skatterättsnämnden* afirma que si los servicios prestados por SKF a la filial y a la sociedad controlada formaban parte de una actividad económica y que podía deducirse el IVA pagado sobre los gastos que satisfizo al adquirir dichas sociedades, en coherencia con ello, debe poder deducirse el IVA pagado sobre sus gastos cuando decide finalizar dicha actividad económica.

La administración tributaria sueca recurre el dictamen ante el tribunal competente, el *Regeringsrätten*, que decide suspender las actuaciones y formular las siguientes cuestiones sobre la interpretación de la Sexta Directiva al TJCE:

1. *“¿Deben interpretarse los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva [...] y los artículos 2 y 9 de la Directiva 2006/112 [...] en el sentido de que constituye una operación sujeta al [IVA] la cesión de acciones de una filial por una persona que es sujeto pasivo por los servicios sujetos al [IVA] que ha prestado a esa filial?*
2. *Si al responder a esta cuestión se afirma que la cesión constituye una operación sujeta al impuesto, ¿le es aplicable entonces la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra d), punto 5, de la [Sexta] Directiva [...] y en el artículo 135, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, respecto a las operaciones sobre las acciones?*
3. *Independientemente de la respuesta a las dos cuestiones anteriores, ¿puede tenerse derecho a la deducción por los gastos directamente relacionados con la operación de cesión, como ocurre en cuanto a los gastos generales?*
4. *¿Puede influir en la respuesta a las cuestiones anteriores el hecho de que la cesión de las acciones en la filial se produzca de modo progresivo?”*

II. Comentario.

(i) En relación con la primera cuestión el Tribunal recuerda que la mera venta de acciones no es una actividad económica, pues falta en suma la esencia de ésta, la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo o de explotar un bien con esa finalidad, de manera que no están comprendidos en el ámbito del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de junio de 1993, *Sofitam*, C-333/91, Rec. p. I-3513, apartado 13; de 6 de febrero de 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95, Rec. p. I-745, apartado 15)

La situación es diferente cuando la participación en una entidad implica además intervención *activa* en la gestión o administración de la misma en aquellos casos en que dicha intervención implique la realización de transacciones –como la prestación de servicios de dirección– sujetas al IVA (en ese sentido, Sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 14; de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99, Rec. p. I-9567, apartado 18; el auto de 12 de julio de 2001, *Welthgrove*, C-102/00, Rec. p. I-5679, apartado 15, y la sentencia de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 20)

De acuerdo con esta idea, la transmisión de acciones por parte de SKF debe considerarse incluida en el ámbito del IVA, ya que forma parte de una operación más amplia, cuya finalidad es obtener ingresos continuados en el tiempo; esto es (párr. 33): la operación *“presenta un vínculo directo con la organización de la actividad realizada por el grupo y, por lo tanto, constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible del sujeto pasivo en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31. Por consiguiente, tal operación está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA”*.

En cuanto a la naturaleza de la operación en sí, el Tribunal considera que la cesión de la totalidad de acciones puede asimilarse a la transmisión de la empresa en funcionamiento y estar por tanto no sujeta al IVA (siempre que el Estado miembro haya adoptado la normativa correspondiente, como es el caso de Suecia, y también de España).

(ii) En relación con la segunda cuestión, si la venta de acciones está exenta, la respuesta es negativa, pues la venta va más allá de ser una mera transmisión, sino que se enmarca, como ya ha recalcado el Tribunal en lugares anteriores de la Sentencia, en la propia actividad económica de la entidad. Por ello (párr. 52), *“la venta de acciones por SKF excede del ejercicio de la mera venta de títulos valores y consiste en una intervención de aquélla en la gestión de la filial y de la sociedad controlada. Por otra parte, resulta patente que la venta de acciones controvertida en el asunto principal se halla asimismo directamente relacionada con la actividad económica imponible de SKF y es necesaria para tal actividad. De ello se deduce que dicha operación está exenta del IVA tanto en virtud del artículo 13, parte B, letra d), punto 5, de la Sexta Directiva, como del artículo 135, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112”*.

(iii) Sin duda es la tercera cuestión el elemento central de la Sentencia y donde se produce una innovación con respecto de la doctrina anterior. Como es sabido, la exención en el IVA, lejos de ser estrictamente un beneficio para el sujeto pasivo, tiene como principal consecuencia la imposibilidad de deducir en IVA soportado en relación con la transacción exenta. De esa manera, el IVA soportado por los servicios contratados en la compra de unas acciones será IVA final, por ser su venta una operación exenta.

El Tribunal introduce en este aspecto una importante matización.

Sobre la tercera cuestión

En los apartados 55 y siguientes, el Tribunal recuerda la relevancia del derecho a la deducción para garantizar la neutralidad que persigue el IVA, de manera que se trata de un derecho que como regla general no se deberá limitar sin más (entre otras, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rec. p. I-0000, apartado 70), ya que en suma la finalidad de la deducción es que el IVA no suponga un coste para las actividades económicas. Esto es: *“el sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA”*.

La regla general es que se exige la existencia de un vínculo directo e inmediato entre la operación con IVA soportado y la operación con IVA repercutido para que el primero pueda ser deducible del segundo. El criterio de la inmediatez no puede sin embargo ser demasiado estricto, pues ello desconocería el normal desarrollo de las operaciones económicas. Por eso, *“el derecho a deducir el IVA que grava la adquisición*

de bienes o la obtención de servicios por los que se soporta el IVA presupone que los gastos atendidos para adquirirlos forman parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción” (párr.. 57).

En todo caso, sí es claro que el IVA soportado en bienes y servicios adquiridos en relación con operaciones exentas o fuera del ámbito del IVA implica la no deducibilidad de las cuotas, ya que el derecho a la deducción opera en las operaciones en las que se repercute IVA.

Tras recordar así la doctrina general en relación con la deducción del IVA, entra el Tribunal a examinar (párrs. 61 y ss.) si es deducible el IVA soportado en los servicios obtenidos por SKF en la transmisión de las acciones.

La respuesta del Tribunal es positiva, y para ello sigue la siguiente línea de razonamiento:

a) Lo contrario introduciría una diferencia de trato entre situaciones similares:

(párr.. 66): *“denegar el derecho a deducir el IVA soportado por gastos de asesoramiento que se refieren a una cesión de acciones exenta debido a la intervención en la gestión de la sociedad cuyas acciones se ceden y admitir el referido derecho a deducción respecto a tales gastos cuando se refieren a una cesión que se sitúa al margen del ámbito de aplicación del IVA debido a que constituyen gastos generales del sujeto pasivo redundaría en un trato fiscal distinto de operaciones objetivamente similares...”*

b) Esta diferencia de trato sería contraria al principio de neutralidad

“...con violación del principio de neutralidad fiscal”

Principio de neutralidad que, recapitula el Tribunal, es una derivación del principio de igualdad, de manera que se opone *“por una parte, a que prestaciones similares de servicios que, por lo tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 41; de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Rec. p. I-589, apartado 33, así como de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 59), así como, por otra, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20, así como de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, Rec. p. I-7203, apartado 42)”*.

c) La exención debe asimilarse a la no sujeción para salvaguardar dicha igualdad:

(párr.. 71) *“si bien es cierto que, como alegan acertadamente el Skatteverket y los Gobiernos sueco, alemán y del Reino Unido, la cesión de acciones que está exenta del IVA no da derecho a deducción, no es menos cierto que esta interpretación se impone únicamente si se da una relación directa e inmediata entre los servicios obtenidos por los que se soporta el IVA y la cesión de acciones exenta por la que se repercute*

el IVA. Si, en cambio, no existiera tal relación y el coste de las operaciones por las que se soporta el IVA se incorporara en los precios de productos de SKF, debería admitirse la deducibilidad del IVA que hubiera gravado los servicios por los que se soporta dicho impuesto”.

(iv) Como es ya previsible llegado este punto del razonamiento, la cuarta cuestión es respondida con un argumento que prima la sustancia de la operación, y que considera irrelevante que la operación se haya realizado en diversos pasos.

La sentencia se aparta de jurisprudencia anterior abriendo una espita a la deducción de gastos en la transmisión de acciones, operación normalmente exenta de IVA. El Tribunal aclara exactamente en qué circunstancias podrán ser deducibles porque la transmisión pueda vincularse a la actividad económica de la entidad. Para el Tribunal, lo fundamental del caso es que SKF no es una mera sociedad *holding*, sino que representa un papel activo en las empresas en las que participa. En suma, se llega a la solución contraria del *leading case* hasta entonces en la materia, (*BLP Group plc v CCE*, Asunto C-4/94), citado por el Abogado General en sus Conclusiones, donde proponía la misma solución, esto es, la no deducibilidad del IVA que gravó las prestaciones de servicios adquiridas para realizar la operación, toda vez que dichas prestaciones forman parte del precio de una operación, como la transmisión de acciones, que está exenta.

III. Fallo.

1. Los artículos 2, apartado 1, y 4, apartados 1 y 2, 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, así como los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que constituye una actividad económica comprendida en el ámbito de aplicación de dichas Directivas una cesión, por una sociedad matriz, de la totalidad de las acciones de una filial en la que participa al 100 %, así como de su participación restante en una sociedad controlada, antaño participada al 100 %, a las que haya prestado servicios sujetos al impuesto sobre el valor añadido. No obstante, en la medida en que la cesión de acciones puede compararse a la transmisión en bloque de la totalidad o de parte de una empresa, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, o del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, y siempre que el Estado miembro haya ejercido la facultad prevista en dichas disposiciones, tal operación no constituirá una actividad económica sujeta al impuesto sobre el valor añadido.
2. Una cesión de acciones, como la controvertida en el asunto principal, debe estar exenta del impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 13, parte B, letra d), apartado 5, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, y del artículo 135, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112.
3. Se ostenta el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por los servicios prestados por ser necesarios para una cesión de acciones, en virtud del artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, y del artículo 168 de la Directiva 2006/112, si existe una relación directa e inmediata entre los gastos relacionados con los servicios por los que se ha soportado el impuesto sobre el valor añadido y todas las actividades

económicas del sujeto pasivo. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, teniendo en cuenta todas las circunstancias en las que se desarrollan las operaciones de que se trata en el asunto principal, si los gastos atendidos pueden incluirse en el precio de las acciones vendidas o si forman parte únicamente de los elementos constitutivos del precio de las operaciones relativas a las actividades económicas del sujeto pasivo.

4. No influye en las respuestas a las cuestiones anteriores la circunstancia de que la cesión de acciones se desarrolle en varias operaciones consecutivas.



Sentencia del TJCE de 19 de noviembre de 2009

Asunto: C-461/08

Partes: *Don Bosco Onroerend Goed BV y Staatssecretaris van Financiën.*

Síntesis:

“Sexta Directiva IVA – Interpretación de los artículos 13, parte B, letra g), y 4, apartado 3, letra a) – Entrega de un terreno ocupado por un edificio parcialmente derribado en cuyo lugar debe erigirse una nueva construcción – Exención del IVA”.

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El caso comentado aclara las relaciones entre el IVA y el ITPAJD en la compraventa de un solar, con un inmueble ya construido pero cuyo destino es ser derribado para construir otro, resolviendo la cuestión de cómo debe tributar dicho inmueble.

El comprador del inmueble en el caso controvertido, *Don Bosco*, tenía la intención de derribar los edificios existentes sobre el terreno que se compra. Con esa finalidad, se había acordado en el contrato que el vendedor solicitaría una licencia de derribo, concluiría un contrato con una empresa para el derribo de los edificios de que se trata y se le facturarían los gastos correspondientes al comprador (*Don Bosco*) que debía soportar los citados costes, añadiéndose así al precio de compra.

Pues bien, como consecuencia de la adquisición del solar con los bienes inmuebles a derribar (que de hecho estaban ya medio derribados al formalizarse la compraventa), *Don Bosco* recibió una liquidación complementaria en concepto de derechos de transmisión (ITPAJD). *Don Bosco* interpuso un recurso contra esta decisión, alegando que, en el presente caso, la entrega del bien inmueble estaba sujeta al IVA y que, por tanto, estaba exenta de ITP. El recurso fue desestimado por el Tribunal de apelación de Amsterdam debido a que la entrega del inmueble podía considerarse exenta del IVA y por tanto, sujeta a ITP.

Don Bosco recurrió en casación contra la sentencia del *Gerechtshof* de Amsterdam sosteniendo que la Sexta Directiva y, en particular, los artículos 13, parte B, letra h), y 4, apartado 3, letra b), de ésta debían interpretarse en el sentido de que la entrega del bien inmueble debía estar sujeta al IVA, y no a ITP. Estimando que la solución del litigio principal depende de la interpretación de la Sexta Directiva, el *Hoge Raad der Nederlanden* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. «¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, en el sentido de que está sujeta a IVA la entrega de un edificio parcialmente derribado con la finalidad de ser sustituido por otro de nueva construcción?
2. Para responder a esta cuestión, ¿es relevante si ha sido el vendedor o bien el comprador quien ha ordenado el derribo y se hace facturar los gastos correspondientes, teniendo en cuenta que la entrega sólo estará sujeta a IVA si es el vendedor quien ha ordenado el derribo y asume los gastos correspondientes?
3. Para responder a la primera cuestión, ¿es relevante si ha sido el vendedor o bien el comprador

quien ha concebido los planos para la nueva construcción, teniendo en cuenta que la entrega sólo estará sujeta a IVA si es el vendedor quien los ha concebido?

4. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿está sujeta a IVA cualquier entrega que se produzca después de que las obras de derribo hayan empezado efectivamente o solamente la entrega que se produzca en un momento posterior, especialmente a partir del momento en que las obras de derribo hayan avanzado sustancialmente?»

II. Comentario.

Comienza el Tribunal recordando la jurisprudencia general sobre la necesidad de interpretar de forma restrictiva las exenciones en el IVA (artículo 13 de la Sexta Directiva) por tratarse de normas que suponen una excepción al principio de generalidad en el IVA, que manda la sujeción al tributo de todas y cada una de las operaciones económicas sujetas. La citada interpretación estricta debe en todo caso salvaguardar el ámbito de aplicación de dichas exenciones (se recuerdan en ese sentido las Sentencias de 14 de junio de 2007, *Haderer*, C-445/05, Rec. p. I-4841, apartado 18; de 11 de diciembre de 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, Rec. p. I-0000, apartado 30, y de 23 de abril de 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Rec. p. I-0000, apartado 31).

La cuestión central del supuesto estriba en dilucidar si desde la perspectiva del IVA, las dos operaciones que se suceden en el contrato –entrega de inmuebles y derribo posterior– deben considerarse una única operación o si debe estimarse que se trata de una única operación compleja (sobre esta cuestión, las Sentencias de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartados 18 y 20, así como de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, Rec. p. I-897, apartados 48 y 49).

El Tribunal argumenta, con razón, que lo razonable a la luz de los hechos es interpretar que se trata de una sola operación. El razonamiento parte de argumentos generales, a saber, que si bien en principio el artículo 2 de la Sexta Directiva exige interpretar que cada entrega o prestación debe considerarse distinta e independiente (se citan las sentencias *Part Service*, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada, así como de 11 de junio de 2009, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, Rec. p. I-0000, apartado 17), en determinados casos, éstas deben considerarse una única operación. Así sucederá cuando dos o más elementos realizados por el sujeto pasivo estén tan estrechamente ligados entre sí que pueda interpretarse que forman “una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial” (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rec. p. I-2697, apartado 23; *Part Service*, antes citada, apartado 53, y *RLRE Tellmer Property*, antes citada, apartado 19). Para enjuiciar esta cuestión deben tenerse en cuenta todas las circunstancias del caso.

Así, aplicando este razonamiento al caso, se entiende que concurren dichas circunstancias, de manera que el derribo y la entrega de la parcela no sólo están vinculados sino que incluso se han superpuesto (empezando el derribo antes de la entrega, y pactándose el pago del derribo por parte del comprador de la misma), lo que evidencia que el motivo u objeto del contrato mismo es la transmisión de un solar, tras la eliminación de toda construcción en él presente.

De esta manera, en palabras del Tribunal, “no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que Don Bosco ha adquirido a la misma persona, en primer lugar, edificios antiguos con el terreno en que éstos se

levantan, que, en el estado en que se encontraban, no tenían ninguna utilidad a efectos de su actividad económica, y, únicamente con posterioridad, las prestaciones relativas al derribo de los edificios, únicas adecuadas para conferir tal utilidad al terreno”. El fallo es pues favorable al comprador;

III. Fallo.

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

El artículo 13, parte B, letra g), 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 relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en la primera de estas disposiciones la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un viejo edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo a tal fin, asumido por el vendedor, ya ha comenzado antes de esa entrega. Tales operaciones de entrega y derribo forman una operación única a efectos del IVA, que tienen, en su conjunto, por objeto no la entrega del edificio existente y del terreno en el que éstos se levantan, sino la de un terreno no edificado, con independencia de cómo estén de avanzadas las obras de derribo del antiguo edificio en el momento de la entrega efectiva del terreno.



Sentencia del TJCE (Sala Cuarta) de 3 de diciembre de 2009

Asunto: C-433/08

Partes *Yaesu Europe BV y Bundeszentralamt für Steuern*

Síntesis:

Octava Directiva IVA – Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Anexo A – Solicitud de devolución – Concepto de “firma” de dicha solicitud – Normativa nacional que exige la firma original manuscrita del sujeto pasivo o de su representante legal, con exclusión de la de un mandatario

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La Sentencia examinada tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), acerca de la interpretación del anexo A de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, *Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país* (en adelante, “Octava Directiva”). La causa estriba en el litigio entre Yaesu Europe BV, con domicilio social en los Países Bajos, y la Bundeszentralamt für Steuern, relativo a la desestimación por ésta de una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA, en adelante) que Yaesu Europe había abonado en Alemania.

En particular, está en liza la interpretación del anexo A en la Octava Directiva que prevé, en su última línea, además de la mención del lugar y fecha en que se haya formalizado la solicitud, una “*firma*” sin ninguna otra indicación. La norma alemana (artículo 18, apartado 9, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 2005 (Umsatzsteuergesetz) establece, en relación con el citado modelo de devolución, que dicha solicitud “deberá llevar la firma **original manuscrita del empresario. [...]**”. En el caso se discute si ello supone un requisito restrictivo con respecto de la norma comunitaria.

os hechos son los siguientes: el 30 de junio de 2006, Yaesu Europe solicitó la devolución del IVA soportado en Alemania durante el período comprendido entre enero y diciembre de 2005. La solicitud se presentó utilizando el impreso oficial previsto por dicho Estado miembro a estos efectos, cuya casilla 9 requiere la «firma original manuscrita y [el] sello de la empresa». En un escrito anexo a dicha solicitud, los abogados de Yaesu Europe, que tienen domicilio en Alemania y figuran en el citado impreso como representantes de la sociedad a efectos de notificaciones, señalaron que habían firmado la solicitud en nombre de su cliente. La autoridad tributaria competente (*Bundeszentralamt*) decidió denegar la solicitud de devolución presentada por Yaesu Europe, debido a que el documento no llevaba la firma original manuscrita del sujeto pasivo.

El caso llegó, en casación, ante el Tribunal supremo financiero (*Bundesfinanzhof*) que asume que hay dudas de compatibilidad entre la norma alemana y la citada Directiva, por lo que plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. «El concepto de “firma” utilizado en el modelo establecido en el anexo A de la [Octava Directiva] para la presentación de una solicitud de devolución del [IVA] con arreglo al artículo 3, letra a), de dicha Directiva, ¿es un concepto de Derecho comunitario que debe interpretarse de manera uniforme?»
2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Debe entenderse el concepto de “firma” en el sentido de que es imprescindible que la solicitud de devolución sea firmada personalmente por el sujeto pasivo o, en el caso de una persona jurídica, por su representante legal, o bien es suficiente la firma de un mandatario (por ejemplo, un representante fiscal o un empleado del sujeto pasivo)?»

II. Comentario.

El Tribunal asume que la Octava Directiva no contiene una definición de la noción de firma, pero señala que tampoco realiza una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar el sentido y alcance de dicho concepto. Sin embargo, declara que la norma alemana es restrictiva y contraria a la Directiva siguiendo la siguiente línea de argumentación:

En primer lugar, con carácter general, el Tribunal acude a la jurisprudencia reiterada sobre aplicación uniforme de la normativa armonizada en la Comunidad (y cita en ese sentido las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11; de 19 de septiembre de 2000, Linster, C-287/98, Rec. p. I-6917, apartado 43, y de 16 de julio de 2009, Infopaq International, C-5/08, Rec. p. I-0000, apartado 27).

En segundo lugar, el Tribunal se apoya en los considerandos tercero y quinto de la Directiva, cuya finalidad es “armonizar las distintas modalidades de devolución del IVA abonado en un Estado miembro por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro, poniendo fin a las divergencias entre las disposiciones vigentes a la sazón en los Estados miembros y tratando de evitar que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente según cuál sea el Estado miembro en que se hayan establecido”. Ello exige que la interpretación de la norma sea similar en todos los Estados miembros, lo cual le lleva al último punto de su argumentación:

En tercer lugar, se afirma que no se puede cumplir este objetivo de armonización si los conceptos a los que se refiere el modelo de devolución de tributos no tienen el mismo significado en todos los Estados miembros. Por ello, el concepto de «firma» que figura en el modelo del anexo A de la Octava Directiva “es un concepto de Derecho comunitario cuyo sentido y alcance deben ser idénticos en la totalidad de los Estados miembros”. Lo que tiene, como principal consecuencia, que “corresponde al Tribunal de Justicia realizar una interpretación autónoma y uniforme de dicho concepto en el ordenamiento jurídico comunitario”.

Finalmente, en cuarto lugar, el Tribunal recuerda que para interpretar una disposición de Derecho comunitario, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véanse, entre otras, las sentencias de 17 de noviembre de 1983, Merck, 292/82, Rec. p. 3781, apartado 12; de 1 de marzo de 2007, Schouten, C-34/05, Rec. p. I-1687, apartado 25, y de 12 de febrero de 2009, Klarenberg, C-466/07, Rec. p. I-0000, apartado 37), y dado que el anexo A

de la Octava Directiva no indica nada en relación con la noción de firma, limitándose a exigir la presencia de la misma, la exigencia de que ésta sea manuscrita y personal supone ir más allá de lo que establece la Directiva, lo cual es contrario asimismo a su artículo 6, que establece que los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos, ninguna obligación distinta de la de facilitar las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución. Por el mismo motivo, es admisible que la firma sea efectuada por un mandatario, pues la Directiva no lo excluye.

III. Fallo.

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

El concepto de «firma» de la solicitud de devolución del IVA utilizado en el modelo que figura como anexo A de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, constituye un concepto de Derecho comunitario que debe interpretarse de manera uniforme en el sentido de que no es imprescindible que dicha solicitud de devolución sea firmada por el propio sujeto pasivo, sino que es suficiente a estos efectos la firma de un mandatario.



Sentencia del TJCE de 21 de enero de 2010

Asunto: C-311/08,

Paertes: SGI/*Etat belge*

Síntesis:

Tributación de operaciones vinculadas—Libertad de establecimiento y libre circulación de capitales—Normas que tutelan el reparto poder tributario y previenen la transferencia de bases imponibles—Justificación y condiciones de proporcionalidad de normas anti-tax base shifting.

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El asunto enjuiciado por el TJCE se plantea con motivo de un litigio entre un contribuyente residente belga (la entidad *Société de Gestion Industrielle*, en adelante SGI) y la Administración tributaria nacional (belga) sobre la aplicación de la normativa de precios de transferencia (el art.26 del *Códe General des impôts sur le revenu*).

Básicamente, la normativa belga articula el principio internacional (OCDE) de plena competencia de forma asimétrica permitiendo el ajuste (extracontable) de operaciones vinculadas exclusivamente con entidades no residentes, no siendo, por tanto, aplicable en un contexto de operaciones vinculadas internas. En concreto, la normativa belga articula una modalidad –la denominada “razonabilidad subjetiva”- del principio de plena competencia a partir del concepto de “*ventaja anormal o benévola*” concedida por una sociedad residente a una no residente, de suerte que tal ventaja existe cuando se concede contraviniendo el orden normal de las cosas, las reglas y usos mercantiles, habida cuenta de las circunstancias económicas del momento y de la situación económica de las partes; una ventaja se considera benévola cuando se concede sin una obligación correspondiente o sin contraprestación.

El conflicto fiscal que generó el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJCE se suscita con motivo de dos operaciones vinculadas realizadas por la entidad holding belga (SGI), a saber:

- a. Una operación de préstamo sin intereses a favor de una filial francesa (*Recydem SA*), participada al 65% por SGI (la holding belga)
- b. Una operación de prestación de servicios por una entidad vinculada luxemburguesa (*Cobelpin SA*) que ostentaba una participación del 34% en el capital de SGI, además de ser su administradora.

La Administración tributaria belga realizó un ajuste positivo sobre la base imponible de SGI en relación con la operación de préstamo imputando un interés de mercado (ficticio) del 5%. Además, se puso de relieve que la operación de préstamo podría ser artificiosa, toda vez que SGI se endeudaba para prestar a su filial francesa en ejercicios donde ésta se encontraba en situación financiera equilibrada obteniendo beneficios.

La operación de prestación de servicios también fue ajustada por las autoridades fiscales belgas, de manera que se excluyó totalmente el gasto (retribuciones de administrador), al considerarse que las

cuantías satisfechas (8.600 euros mensuales) eran desproporcionadas y no guardaban relación económica alguna con la utilidad económica de las prestaciones de que se trataba, esto es, constituían una “ventaja anormal o benévola”.

SGI impugnó las liquidaciones tributarias que articulaban los ajustes y el tribunal de primera instancia de Mons planteó cuestión prejudicial sobre la compatibilidad comunitaria de la normativa belga de operaciones vinculadas que únicamente contemplaba los ajustes positivos cuando la entidad belga concede una ventaja anormal o benévola a una entidad vinculada domiciliada en otro Estado miembro, en tanto que no se aplica cuando la beneficiaria de la ventaja es una entidad residente.

II. Comentario.

Sobre la libertad comunitaria aplicable.

Con carácter preliminar, el Tribunal de Justicia realizó varias consideraciones de interés. En primer lugar, se estableció, tras un interesante debate sobre la “libertad aplicable”, que el asunto (la cuestión prejudicial) debía analizarse principalmente desde la libertad de establecimiento, aunque se admite la posibilidad de análisis a partir de tal libertad y de la libre circulación de capitales. Tal posición se adoptó tras comprobar que la normativa de operaciones vinculadas belga no sólo se plantea sobre situaciones donde existe un “*vínculo de interdependencia*” donde una de las sociedades posee participaciones en el capital de la otra que le permiten ejercer una “*influencia efectiva*” en las decisiones de ésta y determinar sus actividades (lo cual determinaría la aplicación de la libertad de establecimiento de acuerdo con la jurisprudencia *Baars*, C-251/98), sino también sobre otro tipo de situaciones donde exista cualquier tipo de interdependencia, directa o indirecta, entre las sociedades de que se trate que no implique una “*influencia efectiva*” de una sobre las actividades de la otra. Así, se reconoce por el TJCE que la decisión que se adopte en el caso puede afectar igualmente a situaciones cubiertas por la libertad de establecimiento, así como por otras libertades como la libre circulación de capitales. Ello es bastante relevante, en la medida en que ampliaría las consecuencias de esta jurisprudencia (SGI) a situaciones comunitarias donde no existe “*influencia efectiva*” (no se aplica la libertad de establecimiento del art.43 CE) y a situaciones extracomunitarias, esto es, la aplicación del régimen de operaciones vinculadas con países terceros en aplicación de la libre circulación de capitales del art.56 CE. Con todo, el TJCE matizó que en el caso de autos, a la vista de las relaciones de interdependencia entre SGI y Recydem (filial de SGI) y Cobelpin (“matriz” de SGI) procedía responder a las cuestiones planteadas únicamente a la luz de la libertad de establecimiento (arts.43 y 48 CE).

Principales conclusiones resultantes de la sentencia.

Una vez resuelta la cuestión de la libertad comunitaria aplicable el TJCE examinó las cuestiones de fondo alcanzando las siguientes conclusiones:

1ª La existencia de una restricción fiscal a la luz de un enfoque unilateral migrant/non-migrant test (versus enfoque de conjunto del grupo):

La normativa belga es susceptible de generar restricciones al ejercicio de la libertad de establecimiento comunitaria debido a que tal normativa es menos favorable cuando se aplica a operaciones con

entidades vinculadas situadas en otros Estados miembros que cuando están localizadas en Bélgica. En particular, tal diferencia de trato puede agravar la carga fiscal de la entidad que ejerce tal libertad creando una filial en otro Estado miembro, en la medida en que cuando la sociedad residente concede una ventaja anormal a una sociedad comunitaria puede ser objeto de ajuste fiscal incluyendo tal ventaja entre sus beneficios, en tanto que ello no acontece cuando concede tal ventaja a una entidad residente.

Así, el TJCE aplica el *migration/non-migration test* que compara la situación (interna) de una “matriz” residente que concede a una ventaja a una filial residente con una situación (intracomunitaria/internacional) donde una “matriz” residente concede una ventaja anormal a una sociedad (filial/vinculada) domiciliada en otro Estado miembro. El Tribunal de Justicia rechaza una comparación “bilateral” o “de conjunto” entre la situación interna del grupo globalmente considerado (atendiendo a las bases imponibles de las sociedades matriz-filial) versus o frente a la situación internacional del grupo (considerando las bases imponibles de las sociedades matriz-filial). Por tanto, prevalece un análisis comparativo de dos situaciones (*migrant/non-migrant test*): a) una sociedad residente que concede una ventaja a una entidad vinculada residente, y b) una sociedad residente que concede una ventaja a una entidad vinculada no residente (comunitaria).

No obstante, el TJCE aportó un argumento adicional para rechazar el planteamiento esgrimido por los gobiernos belga y alemán en el sentido de que la normativa de operaciones vinculada belga no generaba efectos restrictivos sino que sus efectos eran simétricos sobre situaciones internas y transfronterizas si se consideraban en conjunto las bases imponibles de las sociedades que intervenían en las operaciones vinculadas (enfoque de conjunto o de grupo). Así, el Tribunal de Justicia, siguiendo al A.G. Kokott, argumentó que, por un lado, la tributación de la sociedad beneficiaria en una situación interna no es asimilable a la tributación, en una situación transfronteriza, de la ventaja que se trate a cargo de la sociedad que la haya concedido. Por otro lado, apuntó que la imputación fiscal de renta a una sociedad u otra normalmente tendrá consecuencias fiscales (no neutralidad de la imputación fiscal o el *allocation*). Y en tercer lugar, que en un contexto internacional la normativa de precios de transferencia que permite el ajuste de operaciones vinculadas genera una restricción al existir un riesgo de ajuste no correlativo y doble imposición que el Convenio de Arbitraje no solventa en todo caso (debido a las cargas administrativas y económicas adicionales que conlleva y a su propia limitación de ámbito objetivo que no cubre todas las operaciones vinculadas).

2ª La justificación de la normativa belga de operaciones vinculadas):

El TJCE comenzó indicando que la normativa nacional restrictiva sólo podría admitirse si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general en el sentido de que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (jurisprudencia *Futura Participations*, C-250/95, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, *Marks & Spencer*, C-446/03, *Lammers & Van Cleef*, C-105/07).

El Gobierno sueco y la Comisión argumentaron que la normativa controvertida estaba justificada por la necesidad de garantizar un reparto equilibrado del poder tributario entre los Estados miembros, por la prevención de la evasión fiscal y la lucha contra prácticas abusivas, *en su conjunto*. El gobierno belga, sin embargo, invocó únicamente la justificación basada en la prevención de la evasión fiscal, en la medida que

la normativa belga que articula el principio OCDE de plena competencia constituye un mecanismo frente a determinadas conductas o prácticas de evasión fiscal en el marco de los grupos de sociedades.

El Tribunal de Justicia aceptó la argumentación esgrimida por el Gobierno sueco y la Comisión y, apelando a una línea de jurisprudencia precedente (*Marks & Spencer, Oy AA, Lidl Belgium*), admitió que la normativa belga de operaciones vinculadas estaba justificada en razones imperiosas de interés general, a saber: proteger y garantizar el reparto equilibrado de poder tributario entre los Estados miembros y prevenir la evasión fiscal y las prácticas abusivas, *en su conjunto*.

El TJCE razonó que la normativa de operaciones vinculadas perseguía un objetivo legítimo y estaba justificada en una razón imperiosa de interés general, en la medida en que constituía un instrumento adecuado para evitar que se produzcan transferencias de beneficios (anormales o benévolas) en el seno de grupos de sociedades que puedan alterar el reparto equilibrado del poder tributario entre Estados. A su vez, el Tribunal de Justicia reconoció que la normativa de operaciones vinculadas podría justificarse en la prevención de la evasión fiscal, si tuviera como objetivo específico prevenir y proyectarse sobre situaciones que constituyen montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, creados con la finalidad de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de actividades desarrolladas en el territorio nacional. El TJCE reconoció, aunque veladamente, que la normativa de operaciones vinculadas belga no poseía tal fin específico, al proyectarse sobre montajes puramente abusivos y otros que podrían no serlo. Sin embargo, no dudó en traer a colación su jurisprudencia *Marks & Spencer y Oy AA*, para argumentar que la normativa nacional de operaciones vinculadas puede considerarse justificada igualmente por el objetivo de prevención de la evasión fiscal considerado junto con el del mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre Estados miembros. Es decir, reconoció que existe un riesgo de transferencia de beneficios entre entidades vinculadas (*tax base shifting*) y que pueden arbitrarse tales transferencias a través de montajes puramente artificiales (prevención de la evasión fiscal), de manera que una normativa nacional que pretenda corregir estas situaciones (**operaciones no artificiales o abusivas**) y prácticas (**operaciones artificiales/montajes abusivos carentes de realidad económica**) puede estar justificada desde una perspectiva comunitaria si se toma en consideración su doble fundamento (reparto poder tributario entre Estados y finalidad antievasión fiscal).

Con ello, el TJCE da un paso importante para justificar el principio de plena competencia y las normativas nacionales de precios de transferencia, considerando su denominada “funcionalidad dual”.

Nótese, a su vez, que con esta nueva doctrina de justificación de las normativas nacionales que pivoten sobre el principio OCDE de plena competencia el TJCE está superando su doctrina precedente (la STJCE *Lankhorst*, C-324/00, 2002), dado que en ésta se verificó que la normativa alemana antisubcapitalización se proyectaba sobre operaciones vinculadas con justificación económica válida y sobre montajes abusivos y, precisamente por ello (y no por su carácter discriminatorio) no podía considerarse justificada en la prevención de la evasión fiscal. También en *Test Claimants in the Thin Cap Group* (C-524/04, 2007), el TJCE sigue la estela de *Lankhorst*, aunque la matiza sustancialmente que una normativa (británica) antisubcapitalización solo puede considerarse compatible con el Derecho comunitario cuando se aplica a operaciones que constituyen montajes puramente artificiales carentes de motivos económicos reales, de suerte que la prueba de éstos excluiría la aplicación de tal normativa. En parecidos términos se pronunció frente a la normativa belga antisubcapitalización (STJCE *Lammers & Van Cleeff*, 2008).

3ª El test de proporcionalidad: las condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa de precios de transferencia.

Una vez construida la nueva base o fundamento para justificar la normativa nacional que articula el principio de plena competencia, el TJCE estableció las condiciones aplicativas de la misma que resultan acordes o adecuadas desde una perspectiva comunitaria. Y, lo cierto, es que tales condiciones de compatibilidad comunitaria se establecen por parte del TJCE atendiendo a su jurisprudencia precedente vertida sobre cláusulas nacionales (y discriminatorias) antisubcapitalización, esto es, básicamente su STJCE en el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group*.

Así las cosas, la compatibilidad comunitaria de la normativa nacional de precios de transferencia/subcapitalización pasa por su aplicación efectiva en las siguientes condiciones materiales y procedimentales:

- a. La normativa sólo puede proyectarse en la práctica (ajuste/corrección valorativa) sobre montajes artificiales con “fines fiscales”, de suerte que la determinación de la existencia de tales montajes artificiales debe realizarse de forma casuística (no indiscriminada o generalizada) y sobre la base de un examen de elementos objetivos y verificables.
- b. En cada caso en que exista la sospecha de que una transacción va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles “motivos comerciales” por los que se celebró la transacción (en unas determinadas condiciones: precio). Por tanto, si el contribuyente probara la justificación comercial de la operación y/o del precio no cabría ni ajuste valorativo ni “no reconocimiento” (“disregard”) de la operación. A mi juicio, ello incluye admitir la justificación comercial/empresarial de las operaciones dentro de la propia lógica de un grupo, la cual puede ser en ocasiones diferente a la de las operaciones entre partes independientes (tal y como ha admitido la OCDE en el año 2008, en su Borrador de Informe sobre *Transfer Pricing and Business Restructuring*). Es decir, hay operaciones que no se realizan por partes independientes pero sí son perfectamente legítimas en el marco de un grupo empresarial, dado que la lógica económica y comercial que preside unas y otras es diferente. Del mismo modo, las “razones comerciales” que pueden justificar que un contribuyente se separe de un “rango de precios de mercado estimados” --me refiero al rango resultante de los comparables externos-- deben entenderse en sentido amplio, considerando: a) las diferencias materiales entre la operación vinculada y la comparada: volumen, diferencias de volumen, de producto/servicio, de mercado; b) estrategias comerciales: posicionamiento competitivo en un mercado, política de expansión; c) situación de pérdidas continuadas de la entidad vinculada, no resultantes directamente de las operaciones vinculadas; d) riesgos de mercado/país; etc.

A mi juicio, la consideración global de todos estos factores objetivos (razones comerciales que inciden materialmente en los precios de transferencia) están reconocidos por la propia OCDE en sus Directrices de Precios de Transferencia (la razonabilidad objetiva). Es cierto que la vertiente regulatoria y aplicativa de esta razonabilidad objetiva no ha experimentado la evolución y desarrollo que hubiera sido deseable --en general este defecto técnico de desregulación material es imputable a un gran número de cuestiones-- y nos encontramos con una “zona de sombras” en el momento aplicativo, tanto para el contribuyente como para las administraciones tributarias. También es cierto que tal razonabilidad objetiva implica subjetivizar en gran medida la aplicación del principio de plena competencia, pero ello es algo intrínseco al mismo

como se indica a lo largo y ancho de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

- c. La norma de corrección de beneficios sólo puede aplicarse efectivamente cuando, tras la comprobación de los elementos objetivos que rodean la situación y las alegaciones presentadas por el contribuyente sobre los motivos comerciales de la operación, se constata que la transacción va más allá de lo que sociedades vinculadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia.

A este respecto, cabría hacer dos consideraciones. Por un lado, que la carga de la prueba sobre la aplicación de las condiciones de aplicabilidad de la normativa de precios de transferencia no puede ser asignada con exclusividad a ninguna de las partes, sino que la Administración tributaria y los propios contribuyentes deben desplegar un esfuerzo probatorio en el marco del procedimiento; las autoridades fiscales deben comprobar el conjunto de elementos objetivos que concurren en la operación y la fijación de los precios de transferencia y el contribuyente debe colaborar aportando los elementos objetivos y subjetivos con trascendencia económica o comercial que consideró a la hora de fijar los precios, de forma que no pueden ser considerados como arbitrarios o desproporcionados respecto de los que acuerdan partes independientes en situaciones comparables.

Por otro lado, consideramos que el ajuste o corrección sólo debe proyectarse sobre operaciones sin justificación comercial o empresarial, considerando la propia lógica económica de un grupo empresarial, como aquellas cuyos precios fueran arbitrarios o artificiales por no estar soportados económicamente o bien por resultar desproporcionados respecto de la ventaja o utilidad económica que remuneran.¹ En el fondo, esta posición enlaza en gran medida con la doctrina OCDE sobre la razonabilidad objetiva en la aplicación del principio de plena competencia, en el sentido de reconocer la necesidad de evitar el automatismo en la aplicación de la normativa de precios de transferencia considerando la existencia de múltiples situaciones y factores que pueden conducir a las partes independientes (y dependientes) a fijar los precios de las operaciones de forma heterogénea dependiendo de un conjunto de elementos objetivos. La aplicación de la normativa de precios de transferencia requiere el ejercicio de un “juicio” de razonabilidad objetiva sobre la admisibilidad de tales criterios y sobre su influencia sobre la fijación de los precios, de suerte que sólo aquellos que carezcan de explicación plausible desde una perspectiva de la razonabilidad económica o comercial (considerando el conjunto de elementos presentes en la transacción vinculada: análisis funcional, estrategias de mercado, etc) deben ser objeto de ajuste: precios fijados arbitrariamente o desproporcionados. Ello permitiría, por tanto, el ajuste de operaciones que no son montajes puramente abusivos o totalmente artificiales –operaciones reales–, cuando los precios convenidos no se han fijado correctamente de acuerdo con la normativa de precios de transferencia.

Por tanto, este posicionamiento del TJCE, a nuestro juicio, no sólo se reconcilia fácilmente con la doctrina OCDE (Directrices de Precios de Transferencia y Borrador de Informe OCDE sobre *Transfer Pricing and Business Restructuring*), sino que establece unas condiciones de compatibilidad comunitaria de la normativa de precios de transferencia que pasan por excluir la realización de ajustes basados en una aplicación automática y no ponderada de comparables (especialmente los externos obtenidos de las bases de datos comerciales como Amadeus). Ciertamente, tal aplicación automática o no ponderada

¹ Ni que decir tiene que las operaciones vinculadas no reales, donde en realidad no existe una verdadera prestación (venta de mercancías, prestación de servicios, cesión de activos), o donde existe una calificación jurídica incorrecta del negocio pueden ser objeto de regularización a través de otras cláusulas antiabuso.

sólo puede tener sentido cuando el contribuyente se niega a colaborar o no aporta una explicación plausible (fundamentada económicamente y dotada de razonabilidad o motivación comercial) que permita considerar que tales precios no son arbitrarios.

- d. El ajuste sólo puede recaer sobre la fracción de la renta que supere lo que habría sido convenido de no existir una relación de interdependencia entre las entidades vinculadas. A mi juicio, a través de esta y las anteriores condiciones el TJCE estaría realizando reconocimiento implícito de la validez del rango de mercado y de la posibilidad de ajuste fuera de él (si no median razones comerciales que justifiquen el precio), también en línea con la doctrina OCDE.

III. Fallo.

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

El artículo 43 CE, en relación con el artículo 48 CE, debe interpretarse, en el sentido de que, en principio, no se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual las ventajas anormales o benévolas se gravan como beneficios de la sociedad residente cuando han sido concedidas a una sociedad domiciliada en otro Estado miembro con la que mantiene vínculos directos o indirectos de interdependencia, mientras que una sociedad residente no queda gravada por tal ventaja cuando ésta se ha concedido a otra sociedad residente con la que mantiene tales vínculos. No obstante, incumbe al tribunal remitente comprobar que la normativa controvertida en el procedimiento principal no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que persigue, considerados conjuntamente.



Revista Técnica Tributaria

Bibliografía



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Bibliografía

M^a Dolores Guerrero Muñoz. "El IVA y los Ayuntamientos: cuestiones prácticas" Ed. La Ley – El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. 2010. Págs. 1109.

La compleja variedad de operaciones que realizan las entidades locales, tanto entregas de bienes como de servicios que prestan a los administrados, suscitan un sin fin de problemas en cuanto se contemplan a la luz del Impuesto sobre el Valor Añadido. La obra aborda esta materia de forma detallada, tomando en consideración tanto las posibilidades de actuación directa por parte de los Ayuntamientos como la gestión realizada por medio de entidades instrumentales.

Las diferentes operaciones y servicios son objeto de examen individualizado tratando de fijar criterios razonados con fundamento en las Directivas comunitarias, las normas internas españolas, así como en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa.

El origen de la obra es una tesis doctoral que incorpora, como se indica en su título, un estudio con una clara orientación y finalidad práctica, fruto de la experiencia de la autora en la función pública local.

Ramón Falcón y Tella y Elvira Pulido Guerra- "Derecho Fiscal Internacional" Marcial Pons. 2010. Págs. 389.

Aunque se trata de una obra de carácter generalista, su oportunidad es evidente al cubrir un espacio no siempre atendido en la bibliografía española.

La obra aborda cuestiones que van más allá de la mera introducción a la materia: los problemas de los criterios de sujeción en los impuestos indirectos, los procedimientos de resolución de conflictos, los instrumentos de planificación fiscal internacional (precios de transferencia, subcapitalización, transparencia fiscal internacional, etc.), así como un capítulo sobre los derechos de Aduana.

El tratamiento de estos temas se hace a la luz tanto del derecho comunitario, como de los convenios firmados por España y con las necesarias referencias a las legislaciones internas.

Emilio Octavio de Toledo (Director y coordinador). "Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública". Tirant lo Blanch. 2010. Págs. 556.

Ocho autores, especialistas en derecho penal y tributario, elaboran esta obra con una visión global de una materia que requiere la colaboración de las dos visiones del tema.

Las primeras trescientas páginas se destinan al examen del delito fiscal, el fraude relacionado con los ingresos, el fraude contable y el fraude de subvenciones, examinando cuestiones puntuales sobre la prescripción o la regularización; y el resto de la obra trata de las infracciones y sanciones tributarias, así como de las cuestiones procedimentales.

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

Vicepresidente

Murli Kessomal Kaknani

Secretario General

Pablo Arrieta Villareal

Vocal de Relaciones Internacionales

José Lius Guinot Almela

Vocal de Delegaciones Autonómicas

Carlos Hernández López

Vocal de Asuntos Económicos

Lourdes Alegría Grijelmo

Delegaciones autonómicas

Madrid

y Castilla La Mancha

Tel.: 915 32 51 54

sedecentral@aedaf.es

Aragón

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Tel.: 976 23 27 79

dm@e-villalba.com

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

José Jesús Ruiz Posse

Juan Flórez, 129 - 7º

15005 A Coruña

Tel.: 881 92 52 84

ruiz-posse@ruiz-posse.com

Valencia (Alicante)

José Fco. Alfonso Palop

Pintor Cabrera, 22-5º

03003 Alicante

Tel.: 965 98 65 22

alicante@aedaf.es

Navarra

María Teresa Azcona Sanjulián

Tel.: 948 26 51 50

goldwyns@goldwyns.com

Murcia

José María Leal Periago

Lorenzo Pausa, 3 - Entlo.

30005 Murcia

Tel.: 968 27 48 00

josemaria.leal@leal-asociados.es

La Rioja

Ignacio Fernández Ruiz

Tel.: 941 20 13 29

ifernandez@economistas.org

Castilla y León

Jesús Ruiz Peña

Rector Lucena, 20-28 -1ºC

37002 Salamanca

Tel.: 923 21 55 07

ruizasesores@telefonica.net

Baleares

Tel.: 915 32 51 54

sedecentral@aedaf.es

Cantabria

Rodolfo Rodríguez Campos

Jesús de Monasterio, 25 - 1º Dcha.

39008 Santander

Tel.: 942 23 09 00

bdr@bdyr.es | bdrasesores@bdyr.es

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.
- 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.- Sin perjuicio de lo que se indica más abajo, en el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.

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.

