

Sumario

Presentación:

Begoña Solano	7
-------------------------	---

Editorial:

Modificaciones previstas en los procedimientos de aplicación de los tributos	
Antonio Cayón Galiardo	9

Estudios

Consecuencias fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de la nueva Ley de Modificaciones Estructurales	
José Luis Prada Larrea	21
La inclusión digital en la Administración tributaria española	
Irene Rovira Ferrer	59
El Régimen Especial de los Grupos de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis del Régimen a la luz del Derecho Comunitario y Problemas Prácticos de Aplicación	
Alfonso Viejo Madrazo	81

Jurisprudencia.

STS de 10 de junio de 2009. ISD. Compatibilidad de la actividad empresarial con el cobro de una pensión de jubilación por parte del causante	125
STS de 25 de marzo de 2009. La falta de consignación en la autoliquidación de las cuotas de IVA en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de las operaciones no impide su deducción	127
STS de 10 de noviembre de 2008. Indemnización al contribuyente por daños causados	131
SAN de 23 de abril de 2009. Calificación de un contrato por la Administración. Opción de compra por precio inferior al de mercado. Simulación	133
SAN de 21 de mayo de 2009. Notificaciones. Defectos. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Desestimación	136
STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de marzo de 2007. Derivación de responsabilidad. Prescripción de los actos anulados	138
STSJ de Madrid de 24 d de noviembre de 2008. Prueba de cese de administrador	140
STSJ de Castilla y León de 20 de febrero de 2009. Comprobación de valores. Necesidad de inspección ocular	142

Doctrina Administrativa

RTEAC de 28 de abril de 2009. Actuaciones de los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Plazos	147
RTEAC de 28 de abril de 2009. Recurso extraordinario de revisión. Solicitud de rectificación del modelo 180	150
RTEAC de 14 de abril de 2009. Presentación de autoliquidación solicitando aplazamiento y cediendo determinados activos a otra sociedad. Derivación de responsabilidad a la entidad adquirente	152
RTEAC de 11 de septiembre de 2009. Tasación pericial contradictoria. Anulación de liquidación y de sanción. Consecuencias de una posible comisión de infracción tributaria con ocasión de la nueva liquidación	154

Unión Europea

STJCE de 30 de abril de 2009. Libre circulación de mercancías – Normativa nacional sobre el precio impuesto a los libros importados – Medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la importación – Justificación-	159
Auto del TJCE de 4 de junio de 2009. Normativa nacional destinada a suprimir la doble imposición de los beneficios distribuidos – Deducción del importe de los dividendos percibidos de la base imponible de la sociedad matriz únicamente en la medida en la que ésta haya realizado beneficios imponible	163
STJCE de 11 de junio de 2009. Remisión prejudicial – IVA – Exención del arrendamiento de bienes inmuebles – Limpieza de espacios comunes relacionados con el alquiler – Prestaciones accesorias	168
STJCE de 11 de junio de 2009. Libre circulación de capitales – Discriminación del tratamiento de los dividendos pagados por sociedades neerlandesas – Retención en origen – Exención – Sociedades beneficiarias establecidas en los Estados miembros de la Comunidad – Sociedades beneficiarias establecidas en Islandia o en Noruega	171
STJCE de 11 de junio de 2009. Libre circulación de capitales – Impuesto sobre el patrimonio – Impuesto sobre la renta –Inexistencia de declaración – Plazo de liquidación complementaria – Ampliación del plazo de liquidación complementaria en caso de activos poseídos fuera del Estado miembro de residencia –Asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos – Secreto bancario	175

Bibliografía	179
------------------------	-----

Presentación

Begoña Solano Montesinos

Directora Técnica del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Me complace presentaros la nueva edición de nuestra Revista Técnica Tributaria, la número 86, en la que una vez más, fieles al espíritu de su génesis, hemos tratado de elaborar temas del máximo interés profesional, y que a la vez sean de suma actualidad.

En relación a la sección dedicada a los estudios, cuerpo principal de esta Revista, en este número se incluyen tres. El primero de ellos, escrito por José Luis Prada Larrea y bajo el título “Consecuencias fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de la nueva Ley de Modificaciones Estructurales”, tiene como objetivo poner de relieve los cambios que como resultado de la entrada en vigor de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, tienen incidencia en el ámbito fiscal, con un enfoque prioritario sobre el Régimen Especial del Capítulo VIII del Título VII recogido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En el artículo se realiza un análisis de la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos, identificando aquellos criterios que pueden verse afectados por la nueva norma, y se hace referencia a determinados criterios jurisprudenciales recaídos en la materia.

El segundo trabajo, “El Régimen Especial de los Grupos de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis del Régimen a la luz del Derecho Comunitario y Problemas Prácticos de Aplicación” de Alfonso Viejo Madrazo, contiene un análisis reflexivo sobre la implantación del Régimen Especial de los Grupos de Entidades (REGE) en el ámbito del IVA en nuestra normativa interna, y su adecuación a lo establecido por la Directiva 2006/112/CE. Además, son objeto de estudio todos los supuestos de los que surgen dudas interpretativas y problemas derivados de la aplicación práctica del mismo, que tratan de esclarecerse a través de la doctrina que la Dirección General de Tributos ha emitido al respecto.

Por último, el trabajo de Irene Rovira Ferrer, titulado “La inclusión digital en la Administración tributaria española”, aborda la implantación de las tecnologías y medios digitales en el ámbito de la relación Administración y ciudadano, los servicios que ésta presta a través de medios electrónicos, y el fomento que se hace de los mismos para que los contribuyentes se relacionen por esta vía con la Administración tributaria de manera generalizada.

Como viene siendo habitual se incorporan los apartados de Jurisprudencia y Doctrina Administrativa, donde se reseñan pronunciamientos y resoluciones de especial relevancia emitidas recientemente. Y por último, como cierre de esta revista, los comentarios a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que en este número corren a cargo de la Profesora María Amparo Grau Ruiz.

Como siempre, pero no por ello menos sentidos, mis sinceros agradecimientos a todos los que la hacen posible y colaboran en el constante desarrollo de esta publicación, referencia obligada de los profesionales del Derecho Tributario, y que por ello, me enorgullece presentar.



Modificaciones previstas en los procedimientos de aplicación de los tributos

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Complutense de Madrid.

Gabinete de Estudios AEDAF.

Aunque examinar los proyectos normativos puede, según las vicisitudes del texto, no conducirnos a ninguna parte, en algunos casos es previsible que las modificaciones que se introduzcan en el proceso de su tramitación no afecten a su contenido sustancial. Este puede ser el caso del proyecto de RD anunciado recientemente, puesto que los motivos que lo explican le dan la cobertura necesaria para pensar que alcanzará su publicación en el BOE. Nos referimos al que viene destinado a modificar determinadas obligaciones tributarias formales y, especialmente, algunos aspectos de los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos, pues con él se trata de adaptar la normativa vigente a Directivas comunitarias así como a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, si bien se van a introducir disposiciones que no responden a uno u otro motivo.

Entre los diversos temas contenidos en el proyecto, nos llama la atención un par de cuestiones que afectan a la adecuación a la citada Ley de algunas obligaciones y aspectos procedimentales de la gestión tributaria, así como una reforma de una compleja materia cual es la ejecución de resoluciones económico-administrativas o sentencias que ha de llevar a efecto la Administración tributaria.

Comenzando por las cuestiones que suscita la Ley 11/2007, procederemos a examinar de forma sucinta cuál es su posición en el conjunto del ordenamiento tributario para dar noticia de los efectos que ha de tener su aplicación a las relaciones del contribuyente con el ciber-fisco, ya que las nuevas tecnologías son un instrumento con especiales posibilidades en el ámbito de la gestión tributaria en tanto es ésta un derecho de masas y de actos en masa, razón por la que pueden propiciar la supresión de algunas barreras actualmente existentes entre la Administración y los contribuyentes. Así se desprende de la Exposición de Motivos de la precitada Ley, cuando nos dice: *“... esa mayor proximidad al ciudadano de la Administración, derivada de la descentralización autonómica y local, no ha acabado de superar la barrera que sigue distanciando todavía al ciudadano de la Administración, de cualquier Administración, incluida la del Estado, y que, muchas veces, no es otra que la barrera que levanta el tiempo y el espacio:*

el tiempo que hay que dedicar a la relación con aquélla para la realización de muchos trámites de la vida diaria que empiezan a veces por la necesidad de una primera información que exige un desplazamiento inicial, más los sucesivos desplazamientos y tiempo que se dedican a posteriores trámites a hacer con la Administración para las actividades más elementales.”

Pues bien, en la orientación señalada, el eje fundamental de la Ley no es otro que la consagración del *derecho del ciudadano a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos*, lo que si bien es ya una realidad en el orden tributario, supone un paso adelante respecto de la situación de mera posibilidad o autorización con que hasta ahora la Ley General Tributaria contemplaba el uso de medios electrónicos (por ejemplo, en el artículo 96).

Las consecuencias del planteamiento de la Ley es, en primer término, su voluntad de regir, según veremos, en todas las Administraciones públicas en sus relaciones con los ciudadanos, de forma que su contenido trata de adaptar al nuevo marco de comunicaciones electrónicas las previsiones establecidas con carácter general por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. De ahí que sea necesario examinar, según dijimos, la posición en el ordenamiento de la Ley 11/2007 para afrontar el nuevo marco de relaciones entre la LGT y aquélla norma.

Dado el punto de partida fundamental de la LAECSP, de regular la forma de relacionarse la Administración con los ciudadanos, en la perspectiva de reconocérseles como derecho, la segunda finalidad a alcanzar va a ser la necesaria adaptación de las formas de actuación y de la tramitación de los expedientes a la realidad que imponen las nuevas tecnologías. Es decir, se exigirá la adecuación de los procedimientos –también los tributarios– al nuevo marco regulador, marco en el que viene a incidir en proyecto de Real Decreto al que nos venimos refiriendo.

Así se desprende de lo dispuesto en su artículo 34 (Ley 11/2007), cuando ordena:

Artículo 34. Criterios para la gestión electrónica.

La aplicación de medios electrónicos a la gestión de los procedimientos, procesos y servicios irá siempre precedida de la realización de un análisis de rediseño funcional y simplificación del procedimiento, proceso o servicio, en el que se considerarán especialmente los siguientes aspectos:

- a. La supresión o reducción de la documentación requerida a los ciudadanos, mediante su sustitución por datos, transmisiones de datos o certificaciones, o la regulación de su aportación al finalizar la tramitación.*
- b. La previsión de medios e instrumentos de participación, transparencia e información.*
- c. La reducción de los plazos y tiempos de respuesta.*
- d. La racionalización de la distribución de las cargas de trabajo y de las comunicaciones internas.*

Precepto éste en el que se inscriben las novedades a introducir por la norma reglamentaria proyectada.

Pues bien, una vez justificada la elección de los temas que vamos a tratar, comenzaremos por analizar la posición que va a ocupar la Ley 11/2007 respecto de la materia tributaria, a cuyo efecto advertimos que en la Disposición adicional cuarta (Procedimientos Especiales) se dispone:

La aplicación de lo dispuesto en el Título Tercero de esta ley (de la gestión electrónica de los procedimientos) a los procedimientos en materia tributaria ... se efectuará de conformidad con lo establecido en las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima y decimonovena de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

El eje fundamental de la Ley no es otro que la consagración del derecho del ciudadano a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos

Es decir, en principio parece que la Ley ha sido respetuosa con el régimen jurídico propio bajo el que ha vivido la Administración tributaria, si bien debemos recordar que la propia LGT llama a las normas del Derecho Administrativo a ser de aplicación supletoria (artículo 7) cuando no existan remisiones expresas al derecho administrativo general que lo hacen de aplicación directa a una determinada materia (Vg. las notificaciones).

Por otra parte, esta situación, no exenta de problemas, a la que ya estábamos acostumbrados bajo la vigencia de la LRJPAC, se aplica a todas las Administraciones tributarias –estatal, autonómicas y locales– pues la nueva Ley ha declarado el carácter básico de algunas de sus disposiciones (La Disposición final primera declara este carácter básico de la Ley a los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8.1, 9, 10, 11.1, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21.1, 21.2, 22, 23, 24.1, 24.2, 24.3, 25, 26, 27, 28, 29.1, 29.2, 30, 32, 35, 37.1, 38, 42, el apartado 1 de la disposición adicional primera, la disposición adicional cuarta, la disposición transitoria única y la disposición final tercera).

Por exponer algún ejemplo de los contenidos y efectos de la ley, mencionaremos que, en su artículo 6º, b) (norma básica) se establece el derecho de los ciudadanos:

A no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas, las cuales utilizarán medios electrónicos para recabar dicha información siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, o una norma con rango de Ley así lo determine, salvo que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados. El citado consentimiento podrá emitirse y recabarse por medios electrónicos.

Y, en aras de la eficacia de este derecho, se ordena en su artículo 9 (norma básica) que:

1. *Para un eficaz ejercicio del derecho reconocido en el apartado 6.2.b), cada Administración deberá facilitar el acceso de las restantes Administraciones Públicas a los datos relativos a los interesados que obren en su poder y se encuentren en soporte electrónico, especificando las condiciones, protocolos y criterios funcionales o técnicos necesarios para acceder a dichos datos con las máximas garantías de seguridad, integridad y disponibilidad, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su normativa de desarrollo.*
2. *La disponibilidad de tales datos estará limitada estrictamente a aquellos que son requeridos a los ciudadanos por las restantes Administraciones para la tramitación y resolución de los procedimientos y actuaciones de su competencia de acuerdo con la normativa reguladora de los mismos...*

Pues bien, cualquier estudioso del Derecho tributario reconoce el cambio que implica esta regulación respecto de la vigente en la LGT (artículo 34), razón por la que era preciso mencionar la posición de la nueva Ley en el sistema de fuentes, pues, al resultar de aplicación directa al ámbito tributario, se amplía en gran medida el derecho reconocido al ciudadano en su calidad de contribuyente, si bien volveremos enseguida sobre el tema.

Un segundo ejemplo lo encontramos en el artículo 6.d) de la Ley 11/2007, donde se establece el derecho “a conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de los procedimientos *en los que sean interesados*, salvo en los supuestos en que la normativa de aplicación establezca restricciones al acceso a la información sobre aquéllos”. Derecho reconocido al contribuyente en el artículo 34 de la LGT en la siguiente forma: “e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos *en los que sea parte*”.

Ahora, la diferencia entre ser “parte” o meramente “interesado” es la que marca la diferencia entre ambas regulaciones, de suerte que el ejercicio de este derecho queda más reducido en el ámbito tributario que en el ámbito general de la Administración (Vg. entendemos que el repercutido es interesado en cualquier cuestión que afecte al repercutidor, pero, en cambio, no siempre tiene la condición de parte en un procedimiento).

Examinada la posición y la finalidad de la Ley 11/2007, en cuyo desarrollo se inscribe la norma reglamentaria en proyecto, nos ocupamos ya de alguno de las disposiciones previstas en la última.

Para ello, comenzamos por una cuestión relacionada con lo expuesto anteriormente: el derecho reconocido a los ciudadanos en el artículo 6.2.b de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, de no aportar datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas.

En relación al ejercicio de este derecho, señala la Exposición de Motivos del proyectado Real Decreto que requiere la modificación de la redacción de uno de los supuestos de interrupción justificada del plazo de resolución de los procedimientos tributarios, de forma que “*quede claro que en dicho supuesto reglamentario también se incluyen las interrupciones derivadas de la solicitud de esos datos o documentos, por medios electrónicos, por parte de la Administración tributaria a otros órganos de la misma o de otra Administración, como consecuencia del ejercicio por el obligado tributario del mencionado derecho. Sin perjuicio, lógicamente, de la observancia del desarrollo reglamentario que se haga de dicho precepto legal*”.

Por ello, en el artículo 1.- Catorce, se prevé modificar el párrafo a) del artículo 103 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGIAT), que quedará redactado de la siguiente forma:

- a. “*Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.*”

El añadido— “*por cualquier medio*”— sólo trata de incluir en esos periodos de interrupción justificada las peticiones de datos o documentos cuando éstos se encuentren en formato electrónico. Ahora bien, ni antes, ni menos ahora, tiene fundamento que pueda establecerse un plazo de seis meses para lograr el dato o el documento cuando se encuentre en poder de la misma Administración y en formato electrónico, pues la rapidez de acceso a los archivos y registros que permiten las nuevas tecnologías se compadece mal con esa larga duración y con la previsión de la Ley 11/2007 cuando, al referirse a la adaptación de los procedimientos administrativos, decía en el ya citado artículo 34 que, en esta adecuación

se deberán considerar especialmente aspectos tales como la posibilidad de supresión o reducción de la documentación requerida a los ciudadanos; la *reducción de los plazos y tiempos de respuesta*, así como la racionalización de la distribución de las cargas de trabajo y de las comunicaciones internas.

En este caso parece que la norma proyectada no encuentra motivos para ajustar la duración de estas interrupciones cuando la documentación que debe incorporarse al expediente, que ya obra en su poder, se ha formalizado electrónicamente.

Por otra parte, en materia de notificaciones, la Ley 11/2007 había dispuesto (Artículo 27. Comunicaciones electrónicas) que:

6. *Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.*

Pues bien, el proyecto de RD nos anuncia en la Exposición de Motivos que “... en el marco del fomento de las relaciones electrónicas entre la Administración y los ciudadanos, se introduce un nuevo artículo destinado a adaptar el régimen de notificaciones al nuevo contexto que supone la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, y, en virtud del cual, se regula la posible atribución a obligados tributarios que no sean personas físicas, de una dirección electrónica a efectos de notificaciones tributarias”. Razón por la que, en el artículo 1. Quince, se introduce un nuevo artículo 115 bis en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGIAT), con la siguiente redacción:

“Artículo 115 bis. Notificaciones en dirección electrónica.

1. *Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física, de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones.*

El acceso electrónico
por los interesados
al contenido de
las actuaciones
administrativas
correspondientes, siempre
que quede constancia de
dichos acceso, producirá
los efectos propios
de la notificación por
comparecencia.

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

2. *Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.*
3. *La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.*
4. *En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se concretará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y posible extensión al resto de la Administración tributaria estatal. En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.*
5. *A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.*
6. *Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización."*

No es necesario hacer comentarios sobre la disposición transcrita, pero sí cabe señalar que el régimen de notificaciones electrónicas previsto en la Ley 11/2007, no se limita a lo ya señalado, sino que se dispone, entre otras cuestiones, que, cuando exista constancia de la puesta a disposición del contenido del acto a notificar y transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en la LRJPAC, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso. Y que el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso, producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia.

Con estos ejemplos hemos dado noticia de la incidencia que, por el momento, va a tener la Ley de 2007 en algunos aspectos de la gestión tributaria en virtud del desarrollo que se ha previsto en la norma reglamentaria en tramitación. Pero, como señalábamos al inicio de estas ideas, los motivos que inspiran el proyecto en cuestión no se reconducen exclusivamente a la ejecución o desarrollo de leyes y directivas, sino que la nueva norma responde también a otras necesidades. En este orden de cuestiones vamos a mencionar la innovación que se pretende incluir relativa a la ejecución de resoluciones económico administrativas o sentencias, a que antes hicimos referencia.

Podemos recordar que esta materia no ha sido apenas objeto de preocupación por el legislador, al menos en lo referente a la ejecución de resoluciones económico-administrativas, y que sólo algunas disposiciones

reglamentarias se han ocupado de tratarla, no siendo este hecho un elemento ajeno a su carácter complejo y, en tantas ocasiones, conflictivo.

Posiblemente ha sido el vigente Real Decreto 520/2007, la norma que más ampliamente ha regulado la materia si bien generando bastantes críticas sobre su contenido.

Así, tomando como ejemplo el tema del plazo establecido para resolver los incidentes que pudieran generarse en las actuaciones de ejecución de estas resoluciones, advertía Pont Mestres (Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica) que, fijado este plazo con anterioridad en cinco días, la nueva reglamentación lo ha reconducido a las normas del procedimiento general, cuya duración máxima es de un año, con lo cual era previsible “la creación de un problema totalmente artificial con un amplio abanico de consecuencias según los casos, puesto que la falta de resolución del incidente puede dar lugar, v. gr. a una nueva liquidación que al ser notificada precisará ser recurrida sea en reposición o en vía económico-administrativa, con lo que al reclamante se le acumulan las tribulaciones, ya que a la ausencia de pronunciamiento sobre el incidente planteado, se le añade una nueva reclamación”. Añadiendo a ello que, además, “se ha omitido la referencia a que el tiempo invertido en el incidente no se compute a efectos del plazo hábil para recurrir”.

A ello solo nos cabe añadir que, el incumplimiento del citado plazo —el establecido para resolver el incidente de ejecución— carece de sanción, salvo, pensamos, que la inactividad fuese igual al periodo de prescripción de la obligación tributaria.

Pero volviendo al objeto de nuestras preocupaciones, hemos de señalar que el tema viene suscitado por cuanto el reglamento en tramitación va a introducir un nuevo apartado en el artículo 197 del RGIAT con la siguiente redacción:

8. *“Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, éstas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.5 de la citada Ley.”*

Lo que se justifica en la Exposición de Motivos del proyecto “en aras de lograr una ejecución más eficiente por parte de la Administración Tributaria de las resoluciones administrativas o judiciales, se otorga a los órganos de inspección la posibilidad de llevar a cabo las actuaciones que sean necesarias para la ejecución, haciendo uso de las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

Con la finalidad de situar la nueva norma en el contexto vigente, hemos de partir de lo que se establece en el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que, en resumen, viene a disponer:

- a. 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.

- b. 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.
- c. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado.
- d. Cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Es decir, solo se regulan los aspectos más sustanciales de la ejecución en forma de guía para la Administración a fin de que, ejecutándose la resolución en sus propios términos, se respete el principio de conservación de los actos –o aspectos de un acto– que no se vean afectados por la resolución, pero nada se decía sobre la forma en que debería actuarse para cumplir la resolución dentro de estos límites: Solo dos excepciones han estado vigentes al respecto. Primeramente, el artículo 150 de la LGT, que, en relación al plazo de las actuaciones inspectoras, establece:

- 5. *Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.*

Es decir, una norma exclusivamente referida al plazo de que disponía la Inspección para ejecutar la resolución o sentencia.

Y, en segundo lugar, lo que había dispuesto el artículo 61 del RGIAT (Ejercicio de las facultades en la aplicación de los tributos) en cuyo apartado cuarto ordenaba:

- 4. *Los órganos de aplicación de los tributos podrán realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales.*
Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora.

A la vista de la regulación ahora existente, la disposición que se pretende introducir, dirigida exclusivamente a la Inspección, no tiene unas consecuencias verdaderamente innovadoras, pues el artículo 61 del RD 1065/2007, ya atribuye a los órganos encargados de la aplicación de los tributos la facultad de “realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales”. Sin embargo, sí tiene el efecto de impedir que esta disposición, interpretada en relación a lo previsto en el RD 520/2005, sólo admitiese la propia anulación del acto; la reforma de su contenido; su sustitución

por otro; o bien la reposición del expediente al momento en que lo retrotrajera la sentencia o resolución, pero exclusivamente en este último caso, se admitiese el ejercicio por parte de la Inspección de todas las competencias o facultades que tiene atribuidas, con los límites inherentes a la naturaleza de la actividad de ejecución a desarrollar.

A esta atribución expresa de facultades en ejecución de sentencias o de resoluciones dictadas en vía de revisión debe añadirse lo que reconoce la RTEAC de 28 de abril de 2009, nº 00/4250/2004, Vocalía 5ª, que, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo (Sentencia de fecha 30 de junio de 2004, recurso de casación en interés de la Ley nº 39/2003), declara que las actuaciones de los órganos encargados de la aplicación de los tributos, cuando ejecutan una resolución económico-administrativa o una sentencia, no se tienen que ajustar a los plazos previstos en las normas que rigen sus actuaciones sino al previsto (de un mes) en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, si bien el incumplimiento de este plazo no conlleva ningún efecto específico. Ello a salvo los casos en que resulte de aplicación lo dispuesto en el precitado artículo 150.5 de la LGT.

Y, asimismo, debe añadirse en cuanto al régimen aplicable a estas actuaciones, lo que declara la Audiencia Nacional en sentencia de 7 de Junio de 2007 (rec. 459/2004, Ponente: Calderón González, Jesús María) cuando afirma que: “las actuaciones realizadas en ejecución del fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña no constituyen una actuación inspectora a los efectos del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en la redacción aplicable al caso, de forma que dichas actuaciones de ejecución no incurrirían en prescripción aunque transcurra más de seis meses desde el momento en que la Administración Gestora tenga conocimiento del fallo del Tribunal Económico Administrativo y el de la práctica de la referida liquidación”, pues “cuando los Órganos competentes de la Inspección de los Tributos, ejecutan una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso-Administrativo, no están propiamente ejerciendo una actividad inspectora, es decir no se trata de una “actuación de la Inspección” a los efectos del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril”.

Es decir, en materia de ejecución de resoluciones o sentencias, nos encontramos con que la Inspección dispone de la totalidad de facultades de que la inviste el ordenamiento, lo que significa aplicarle su régimen específico, pero sin que ello conlleve la existencia de un plazo para su realización, salvo lo establecido en el artículo 150.5 LGT, y sin que se le aplique aquél en su totalidad, pues no existen interrupciones injustificadas en el desarrollo de esta actividad.

Esta situación nos devuelve a las conclusiones del autor antes citado en el sentido de que, la situación que amparan las normas, necesariamente introducirá confusión en el momento de accionar frente a las actuaciones de ejecución pues se ha de decidir entre el incidente de ejecución o la reclamación y el recurso, imponiendo la exigencia de dilucidar si la discusión se centra en materias que puedan determinar la inadmisibilidad del incidente de ejecución o sobre cuestiones susceptibles de su planteamiento, pues recordemos que el Real Decreto 520/2005, advierte que:

2. *El tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

Si además el plazo para su resolución no se configura como periodo de suspensión de la acción para recurrir, no serán pocos los casos en que los contribuyentes insten las dos vías para desistir de alguna cuando y según proceda.



La inclusión digital en la Administración tributaria española

Irene Rovira Ferrer

Becaria de investigación
Universitat Oberta de Catalunya

Resumen

Después de invertir en la incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación y de la posterior adaptación normativa, el tercer gran reto que debe abordarse para hacer de la Administración electrónica una realidad es la consecución de la plena inclusión digital. En este sentido, la denominada brecha existente y la desconfianza que aún genera la utilización de las dichas tecnologías constituyen el último de los obstáculos para su asentamiento definitivo, y es que la generalización de la actuación electrónica ciudadana resulta un presupuesto ineludible. Por ello, y teniendo en cuenta que la Administración tributaria española ha sido pionera y todo un referente en este ámbito, resulta relevante estudiar las principales medidas que ha adoptado al respecto, ya sea con el fin de analizarlas con detalle o para valorar el mejor camino a seguir.

Abstract

Once the introduction of information and communication technologies and the subsequent regulatory adjustment have been achieved, the third big challenge for electronic Administration to become a reality is the attainment of a full digital inclusion. In this sense, the current so-called divide and the distrust still associated to the use of these technologies represent the last barriers for its ultimate implementation, since citizens' widespread electronic operation is an unavoidable premise. Thus, bearing in mind that the Spanish Tax Administration has been pioneering and is still exemplar in this field, it is especially relevant to study the central measures taken in this respect to date, both to analyze them in detail and to assess the best way to carry on.

Palabras clave

Administración electrónica, Administración tributaria, TIC, procedimientos telemáticos, obligados tributarios, inclusión digital.

Keywords:

Electronic Administration, Tax Administration, ICT, telematic procedures, taxpayers, digital inclusion.

Sumario

1. Introducción
2. Los servicios, actuaciones y trámites electrónicos que ofrece la AEAT
3. Las principales medidas e iniciativas tributarias para fomentar la inclusión digital
 - 3.1. Medidas para fomentar el acceso a los nuevos medios
 - 3.1.1. La incorporación del software libre
 - 3.2. Medidas para fomentar la actuación electrónica en la AEAT
 - 3.2.1. La apertura de la expedición de los certificados de usuario y el posterior reconocimiento del E-DNI
 - 3.2.2. La simplificación del uso de la vía telemática
 - 3.2.3. La obligatoriedad del uso de la vía telemática
 - 3.3. El fomento de las prestaciones de información y asistencia para facilitar la actuación electrónica en la AEAT
 - 3.3.4. La actuación telemática de la colaboración social
 - 3.3.5. Los puntos de atención personalizada al ciudadano
 - 3.3.6. El centro de atención telefónica de informática tributaria
4. Conclusiones

1. Introducción

El revolucionario impacto del nacimiento y desarrollo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante TIC) ha comportando un antes y un después en todos los ámbitos de nuestra sociedad, por lo que la Administración pública, como parte integrante y esencial de la misma, se ha visto obligada a tomar conciencia de su gran relevancia y a adoptar un papel pro-activo en el asentamiento definitivo de esta nueva realidad. Así, además de velar por la adaptación y generalización de estas nuevas técnicas en la ciudadanía, la Administración ha iniciado un nuevo estadio evolutivo que, centrado en la incorporación de las mismas también en su actividad, ha ido acompañado del “cambio organizativo y de las nuevas técnicas para mejorar los servicios públicos y los procesos democráticos y reforzar el respaldo a las políticas públicas”¹.

De este modo, ha nacido un nuevo concepto de Administración que, centrado en la ciudadanía y haciendo de la interacción su base principal, ha repercutido directamente tanto en su funcionamiento como en su organización, consiguiendo así una institución abierta las 24 horas de todos los días, accesible de forma inmediata y desde cualquier lugar del mundo, capaz de mejorar y personalizar sus servicios, de dar respuesta a las necesidades de cada momento, de aumentar y enriquecer las relaciones interadministrativas, de agilizar y simplificar los trámites y procedimientos y de incrementar la eficiencia, la eficacia y la calidad de su actividad. Asimismo, este nuevo modelo de funcionamiento consigue evitar desplazamientos y tiempos de espera innecesarios e incluso superar barreras que ciertas discapacidades físicas puedan imponer, del mismo modo que posibilita un mayor control administrativo, una disminución de los errores aritméticos, un mayor acceso a la información y una descarga de la actividad administrativa en general. Menos tiempo, más rendimiento y mayor calidad: tres elementos indispensables que avalan su viabilidad.

Por todo ello, se ha encontrado en la incorporación de las TIC la solución idónea para hacer viable la paradójica necesidad en la que se encontraba la Administración acerca de hacer frente a los nuevos retos cada vez más complejos propios de las sociedades pluralistas con los mismos recursos de los que disponía, aunque, obviamente, teniendo en cuenta la gran entidad del cambio que supone la plena instauración de la Administración electrónica, aún nos encontramos ante un proceso que todavía se encuentra lejos de llegar a su fin. En este sentido, hay que tener también en cuenta que, al lado de las múltiples ventajas que comporta esta nueva forma de administrar, la Administración se enfrenta a grandes inconvenientes y dificultades que debe superar para su pleno asentamiento, y es que, además de los elevados costes de inversión que se requieren, de los eventuales problemas técnicos de compatibilidad e interoperabilidad entre los distintos sistemas y aplicaciones y de las necesidades de formación del personal, la Administración debe hacer frente a los problemas y exigencias jurídicas que no pueden dejar de regir toda su actividad. En relación con este aspecto, la utilización de archivos informáticos y la realización de trámites telemáticos han comportado la apertura de una nueva esfera completamente inédita en el campo normativo, planteando, al mismo tiempo, grandes dificultades para dar cumplimiento a todas las exigencias y garantías que imponía el derecho administrativo tradicional. Así, los cambios jurídicos que se requieren van más allá de simples retoques o incorporaciones superficiales, y es que se trata de adaptar el derecho administrativo a una nueva realidad. Por ello, se requiere un gran y profundo

1 LIKANEN, E.: *La administración electrónica para los servicios públicos europeos del futuro*, en “Lección inaugural del curso académico 2003-2004 de la UOC”, UOC, Barcelona, 2003, cit., pág. 6.

trabajo que realmente esté a la altura de lo que supone la aparición de la Administración electrónica, el cual, señala PIÑAR, debe llegar incluso a “reconsiderar el concepto mismo de Derecho administrativo y Administración”².

De todos modos, esta labor normativa que arrancó con el artículo 45 de la Ley 30 /1992, de 26 de noviembre, cuenta ya con un gran desarrollo³, por lo que, lógicamente, después de la inversión de los recursos y esfuerzos necesarios para la incorporación de los nuevos medios y de la posterior adaptación de su regulación, la preocupación por la respuesta ciudadana constituye el tercer gran reto a abordar. Así, el principal obstáculo al que se enfrenta actualmente la Administración ha pasado a ser la denominada brecha digital y la desconfianza que genera la utilización de esta nueva vía en la mayor parte de la ciudadanía, y es que la plena inclusión digital constituye el tercer gran cimiento para el asentamiento definitivo de la e-Administración.

Esta preocupación ha cobrado una especial relevancia en el ámbito tributario, y es que, además de haber sido la Administración pionera y más avanzada en materia electrónica, su sistema de funcionamiento ha conllevado que la participación ciudadana (especialmente en la aplicación de los tributos) sea una necesidad. En este sentido, la aparición de técnicas de gestión en masa y, en especial, de la autoliquidación, ha convertido a los obligados tributarios en auténticos colaboradores necesarios del sistema, y es que la Ley ha concentrado en un solo acto a cargo del sujeto pasivo el deber de declarar, cuantificar e ingresar el hecho imponible sin necesidad de requerimiento alguno por parte de la Administración⁴. De este modo, además de cumplir con las nuevas obligaciones que también se les exigen (como son los deberes de retención o las numerosas exigencias de información), los ciudadanos se encuentran con la necesidad de conocer, interpretar y aplicar de nuestro complejo (e incluso a veces deficiente) ordenamiento tributario, por lo que la Administración se ha visto obligada a potenciar su papel asistencial para reducir la presión fiscal indirecta⁵. Asimismo, esta labor de auxilio a los sujetos pasivos en relación con sus derechos y obligaciones se ha visto incrementada en los últimos tiempos, donde, tras comprobar los grandes beneficios de la gestión electrónica (el aumento de la eficacia, de la rentabilidad, de la interoperabilidad entre Administraciones, la disminución de errores y de tiempo, el perfeccionamiento del control tributario, etc.) cada vez van siendo más los trámites en línea que la AEAT ofrece y que incluso empieza a exigir.

2 PIÑAR MAÑAS, J.L.: Revolución tecnológica, *Derecho administrativo y Administración pública*, en “La autorización administrativa. La Administración electrónica. La enseñanza del Derecho administrativo hoy”, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, cit., pág. 51.

3 En este sentido, además del pionero desarrollo de la normativa tributaria, el punto álgido de esta evolución lo constituye la actual aprobación de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, la cual, como señala su Exposición de motivos, ha venido a solventar las principales carencias normativas existentes hasta el momento y a aportar el impulso definitivo para el asentamiento de la Administración electrónica a través del reconocimiento del derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración (artículo 6). Para ver un análisis completo y detallado de la mencionada Ley, véase GAMERO CASADO, E. y VALERO TORRIJOS, J. (Coords.): *Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos*, Aranzadi, Pamplona, 2008.

4 En relación con la evolución de la Administración tributaria, véase, entre otros, SOLER ROCH, M.T.: *El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes*, en “Temas pendientes de Derecho Tributario”, Cedecs, Barcelona, 1997 y TORNOS MAS, J.: *Presentación al libro colectivo “Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano”*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

5 En este sentido, como señalan DELGADO y OLIVER, “la Administración no puede trasladar al ciudadano, de quien reclama su colaboración, los riesgos inherentes de un marco jurídico cada vez más complejo”. DELGADO GARCÍA, A. y OLIVER CUELLO, R.: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004, cit., pág. 18.

2. Los servicios, actuaciones y trámites electrónicos que ofrece la AEAT

El portal virtual de la Administración tributaria (<http://www.aeat.es>) ha experimentado una impresionante evolución desde su aparición en abril de 1996, y es que aquello que nació como una versión filtrada de la base de datos INFORMA se ha convertido en poco más de diez años en una auténtica oficina tributaria virtual. En este sentido, además del hecho de que la AEAT cuenta ya con la informatización óptima de más el 90% de sus procedimientos, los esfuerzos invertidos en desarrollar y mejorar la página web inicial han conseguido que en la actualidad se disponga ya de un verdadero portal virtual que cuenta con más de 20.000 páginas, que permite la descarga de más de 60.000 ficheros relativos a programas de ayuda, normativa o estadísticas, que posibilita la realización de alrededor de 600 trámites y que evita al año más de cien millones de desplazamientos a los obligados tributarios, por lo que es posible esperar que para el año 2010 sea la vía de realización de la mitad de los trámites tributarios.

En relación con estos trámites y actuaciones electrónicos que ofrece actualmente la web, puede realizarse de entrada una doble distinción en función de si precisan o no la obtención previa de un certificado de usuario conforme a la Orden HAC/1181/2003. Del mismo modo, estas últimas pueden dividirse, a su vez, entre las que simplemente ofrecen información institucional y las que están dirigidas a informar y asistir a los obligados tributarios para el ejercicio de sus deberes o el cumplimiento de sus obligaciones, y es que debe tenerse en cuenta que, si bien la incorporación de los nuevos medios en la actividad administrativa ha comportado un aumento del papel asistencial de la Administración, también ha permitido que su prestación sea de forma continua, libre, autónoma e inmediata y que pueda perfeccionarse haciendo posible la homogenización de los criterios de la Administración.

Dicho esto, y empezando por las actuaciones que no precisan de la obtención de un certificado de usuario y que constituyen los servicios de información institucional, la web de la AEAT permite principalmente las consultas de las memorias de la Agencia, de su organigrama, de sus direcciones y teléfonos, de estadísticas de su funcionamiento y de los resultados obtenidos, de notas de prensa que pueden resultar de interés, de anuncios de subastas y ofertas de empleo público, de contratación de bienes y servicios y, finalmente, de enlaces con páginas web relacionadas. Por su parte, entre las actuaciones dirigidas a informar y asistir a los obligados tributarios, destacan principalmente el acceso al programa INFORMA, la posibilidad de consulta de normativa, el acceso al *web call*, la solicitud de información para poder participar o realizar en todos los trámites electrónicos que se ofrecen, el acceso al calendario de contribuyente, el acceso a las contestaciones de consultas tributarias escritas y la consulta de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central. Asimismo, se pueden obtener certificados de usuario, confirmar y rectificar el borrador del IRPF, solicitar citas presenciales durante las campañas de RENTA, descargar programas de ayuda y simuladores, obtener modelos, formularios, folletos y guías, solicitar certificaciones de contratistas y subcontratistas o el envío de etiquetas al domicilio del interesado, consultar el estado de tramitación de diferentes procedimientos o solicitudes (como la de devoluciones de impuestos), comprobar certificaciones tributarias electrónicas, consultar los operadores IVA intracomunitarios españoles (VIES), verificar la firma en facturas telemáticas y realizar determinados trámites y gestiones en relación con impuestos concretos (como la solicitud, obtención o rectificación de datos fiscales del IRPF o la solicitud del cobro anticipado de la deducción por maternidad) o con sujetos determinados (como pasa con las grandes empresas).

Finalmente, en cuanto a los servicios y trámites telemáticos que exigen la obtención de un certificado de usuario, que son los que realmente configuran la Oficina Virtual, se encuentran la presentación y consulta de declaraciones, el pago de impuestos, tasas y deudas notificadas, la consulta y verificación de pagos ya realizados con posibilidad de anulación del NRC, el registro de documentos electrónicos, la interposición de recursos, reclamaciones y solicitudes de revisión, la presentación de denuncias tributarias, la constitución y devolución de depósitos para participación en subastas en línea de bienes embargados, la solicitud de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones de deudas, la impresión de etiquetas, la comunicación de alta, modificación y baja en el censo de obligados tributarios, la solicitud y obtención de certificados tributarios electrónicos, la presentación de consultas personalizadas de obligaciones tributarias, la consulta de operadores intracomunitarios, la consulta de declaraciones presentadas y datos personales, la de la Cuenta Corriente Tributaria si está acogido a este régimen, la solicitud para la práctica de notificaciones telemáticas, el alta de apoderamiento para trámites tributarios por Internet, la firma y envío de facturas telemáticas y la solicitud de recepción periódica por correo electrónico de las novedades de la web. Obviamente, la exigencia del certificado de usuario en estos casos se justifica por la confidencialidad que requieren los datos transmitidos y la necesidad de que exista una comunicación segura, lo cual, además de ser una necesidad ineludible para la viabilidad de dichos trámites, constituye un argumento más para aumentar la confianza de los ciudadanos en la utilización de estas nuevas técnicas.

Así pues, debido a la entidad que han adquirido de los nuevos medios en el ámbito tributario, no es de extrañar que los esfuerzos y actuaciones encaminados a potenciar su familiarización y el aumento de su utilización por parte de la ciudadanía (y más teniendo en cuenta los datos de participación electrónica más recientes⁶) constituyan una de las mayores preocupaciones actuales, y más considerando que, aparte de constituir un imperativo para la plena instauración de la Administración electrónica, la AEAT se encuentra jurídicamente obligada al respecto. En este sentido, además de las previsiones del artículo 8.2 de la Ley 11/2007 donde se fija por primera vez la responsabilidad de las Administraciones públicas en relación con la plena inclusión digital, el artículo 85 de la LGT obliga a la AEAT a informar y asistir a los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos (entre los que se encuentra el de la relación electrónica con la Administración) y en el cumplimiento de sus obligaciones (el cual, como acaba de verse, puede realizarse de forma online en la mayor parte de los casos), por lo que queda claro que, además de la existencia expresa de la obligación, las medidas adoptadas en su cumplimiento se sitúan dentro del marco general que delimitan los deberes de información y asistencia.

3. Las principales medidas e iniciativas tributarias para fomentar la inclusión digital

Como se acaba de ver, además de los esfuerzos para desarrollar, mejorar y perfeccionar los servicios y trámites ofrecidos en línea (ya sea aumentando de la oferta, simplificando su uso o mejorando su disponibilidad), la AEAT se ha centrado fundamentalmente en los últimos tiempos en potenciar al

6 Entre otros, puede verse un análisis reciente de la participación ciudadana en la Administración electrónica tributaria en ROVIRA FERRER, I.: La administración electrónica tributaria: implantación y respuesta ciudadana, Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 17, 2008, donde queda reflejado que, a pesar de que el aumento de utilización los nuevos medios por parte de los obligados tributarios ha experimentado en los últimos tiempos un aumento más que notable, aún queda un largo camino para conseguir la plena inclusión digital.

máximo el acceso a los nuevos medios y la participación electrónica de la ciudadanía, y es que, como ya se ha señalado, ha tomado consciencia de que la completa adaptación de los obligados tributarios en esta nueva forma de Administración es totalmente imprescindible para su plena instauración. Para ello, ha dirigido sus iniciativas al respecto a la persecución de 3 grandes fines: la simplificación y potenciación del acceso a los nuevos medios por parte

los ciudadanos (y en especial de los usuarios con necesidades especiales), el fomento de la actuación electrónica y al aumento de las prestaciones de información y asistencia para facilitar su realización. A continuación se detallarán las principales medidas e iniciativas adoptadas incidiendo en el análisis de las que han adquirido una mayor relevancia, si bien, como ya se apuntaba, su incorporación no es más que el comienzo de este proceso hacia la plena inclusión digital.

Menos tiempo, más
rendimiento y mayor
calidad: tres elementos
indispensables que avalan
su viabilidad

3.1. Medidas para fomentar el acceso a los nuevos medios

Las primeras medidas que deben ponerse de manifiesto en este análisis son las encaminadas a facilitar el acceso de los ciudadanos a los nuevos medios, y que es, evidentemente, constituyen el primer paso para conseguir aumentar su familiarización. En este sentido, destaca principalmente la creación de los “Puntos de Acceso Públicos a Internet” mediante los que la Administración tributaria facilita a los ciudadanos los medios necesarios para que puedan acceder a los servicios y trámites electrónicos a través de banda ancha y de forma gratuita, así como la tendencia que está siguiendo acerca de velar por la instauración de un acceso multicanal. En esta línea, consciente de los múltiples dispositivos telemáticos que permiten el acceso a los servicios electrónicos (ordenadores, terminales de telefonía móvil, la televisión digital terrestre...), la AEAT está tratando de crear una multiplataforma para que los ciudadanos tengan la posibilidad de elegir entre las diferentes alternativas la forma que les sea más fácil, cómoda y adecuada para realizar sus actuaciones electrónicas, abriendo de este modo el campo participativo ya que no todos los sujetos están igualmente versados con los mismos medios y técnicas.

Sin embargo, dentro de este grupo de iniciativas debe dedicarse especial atención al impulso que está dando la Administración a la incorporación del denominado *software* libre, y es que, aunque no se encuentre jurídicamente obligada al respecto, ha encontrado en el mismo una gran herramienta para generalizar al máximo la familiarización con las nuevas técnicas y para hacer posible el máximo desarrollo en este campo.

3.1.1 La incorporación del *software* libre

Si bien es cierto que actualmente no existe ninguna norma que obligue a la utilización exclusiva del *software* libre, sí que la Administración tributaria se encuentra obligada a no generar discriminaciones de índole tecnológica y a garantizar el acceso a los nuevos medios a todos los ciudadanos⁷, por lo que, como

⁷ Véanse, en este sentido, los artículos 6 de la Resolución de 3 de junio de 2005, el 2.1 del Real Decreto 263/1996 o los artículos 4.1.b) y 8.2 de la Ley 11/2007.

señalan DELGADO y OLIVER, la AEAT debería asegurar, como mínimo, el acceso telemático a través de cualquier sistema operativo y apostar claramente por el uso del *software* libre por las muchas ventajas que aporta al respecto⁸.

En este sentido, la característica principal que distingue el *software* libre del de propiedad es que, además de su ejecución, permite el acceso y la modificación del código fuente de cualquier aplicación informática, es decir, que a diferencia de éste último, ofrece la posibilidad de observar como ha sido diseñado un programa y proceder a su uso, copia, redistribución, descompilación, desensamblación, modificación o incluso su traducción a otras lenguas⁹. Así, siempre y cuando dichas aplicaciones se hagan públicas, es posible realizar cambios y mejoras para adaptarlas a cualquier necesidad, asegurando al mismo tiempo de este modo su libre distribución en el mercado y la posibilidad de utilización para cualquier propósito que se desee.

El procedimiento de innovación tecnológica que ofrece este *software* es similar al que ha operado desde siempre en el ámbito académico y científico, donde el trabajo cooperativo y la divulgación de resultados han sido la base para el avance y la innovación. Un buen ejemplo de la importancia de este procedimiento es el que se ha vivido en la extensión y el desarrollo de Internet, el cual, sin la existencia del *software* libre, probablemente no existiría. Por ello, y teniendo en cuenta que su desarrollo es de ámbito mundial, que cuenta con la colaboración de colaboradores cualificados y grandes expertos y que su carácter abierto fomenta la innovación tecnológica, otra de las ventajas que se le atribuye es que es de mejor calidad que el de propiedad.

Asimismo, dado que el conocimiento de su código fuente permite un proceso de revisión pública constante y que los desarrolladores interactúan a través de Internet, la detección y corrección de errores es solventada mucho antes que en los casos donde es el propietario el que debe percatarse de los mismos e invertir los recursos necesarios para su reparación. En relación con este aspecto, el *software* de propiedad implica una dependencia absoluta de los clientes con el propietario, y es que el no entregar el código fuente conlleva que cualquier actualización, corrección o mejora depende de él. Esta independencia con el propietario de los derechos de propiedad intelectual garantiza, además, una mayor protección de los datos personales que se puedan introducir, ya que al no desconocer el código fuente se pueden introducir códigos de control remoto que pongan en peligro la seguridad del sistema o la privacidad de los mismos. Asimismo, y a parte de que la futura utilización y consulta de los datos que obran en poder de la Administración no pueden depender de que una empresa privada no quiebre o dejar de dar apoyo a un *software* concreto, el hecho de favorecer a un determinado fabricante y a sus clientes supone una discriminación flagrante y un claro atentado a la libre competencia.

En este sentido, y teniendo en cuenta que la Administración está obligada a prestar un servicio universal,

8 DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.: *Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*, en "Estudios de la Ley General Tributaria", Lex Nova, Valladolid, 2006, cit. pág.415.

9 En este sentido, el código fuente se entiende como un conjunto de instrucciones que componen cualquier aplicación informática que, convenientemente procesadas, generan un programa que el ordenador puede ejecutar, por lo que, como señalan DELGADO y OLIVER, sin acceso al mismo, no se puede observar como ha estado diseñado ni realizar ninguna modificación. DELGADO, A. y OLIVER, R.: *Administración tributaria electrónica y software libre*, Revista de Información Fiscal, núm. 75, 2006, cit. págs. 22 y 23.

la única vía por la que pueda garantizarse es a través del impulso de las fuentes abiertas y de los estándares libres, los cuales proporcionan además las bases para la obtención de un acceso equitativo y generalizado a las nuevas tecnologías con absoluta independencia de cualquier nivel económico o social. Por ello, como acertadamente concluye MAS HERNÁNDEZ, “el *software* libre representa una oportunidad sin precedentes para el desarrollo de la sociedad de la información”¹⁰.

La aparición de técnicas de gestión en masa y, en especial, de la autoliquidación, ha convertido a los obligados tributarios en auténticos colaboradores necesarios del sistema

Así pues, consciente de sus múltiples ventajas de cara a la inclusión digital y al asentamiento definitivo de la Administración electrónica, la promoción, utilización y difusión del *software* libre se ha convertido en una de las nuevas iniciativas de la Administración pública en general¹¹. En este sentido, y a pesar de que en la actualidad la mayor parte de Administraciones aún funcionan con *software* propietario, se está empezando a trabajar para combinarlo con el uso del *software* libre de cara a que su utilización de forma exclusiva empiece a aumentar en un futuro próximo, del mismo modo que distintos gobiernos regionales de España, conscientes de que este proceso de adaptación debe venir acompañado del apoyo pertinente a los usuarios, han empezado a desarrollar sus propias distribuciones de *software* libre tanto para el uso administrativo como para el académico. Así, por el momento, se encuentra LinEx en Extremadura, GuadaLinux en Andalucía, LliureX en la Comunidad Valenciana, Molinux en Castilla-La Mancha, MAX en La Comunidad de Madrid, Trisquel en la Comunidad de Galicia, linkcat en Cataluña o Melinux en Melilla. Sin embargo, y hasta que la utilización del *software* libre no haya conseguido una generalización plena, la Administración sigue permitiendo la utilización de los *software* de propietario con los que los usuarios están más familiarizados para evitar cualquier tipo de freno y fomentar y facilitar al máximo su participación, solución que también ha sido extendida al resto de Administraciones públicas por parte de los artículos 6.2.k) y 4.i) de la Ley 11/2007.

3.2. Medidas para fomentar la actuación electrónica en la AEAT

Dentro de este grupo de iniciativas, como su propio nombre indica, se encuentran aquellas medidas que la AEAT ha adoptado para potenciar y a la vez simplificar la elección de la vía electrónica por parte los ciudadanos, las cuales, como se verá, han culminado con la exigencia de la misma como mecanismo definitivo para su plena adaptación. Sin embargo, su análisis debe empezar por aquellas iniciativas que ha adoptado la Administración tributaria con el fin de simplificar la obtención de los certificados de usuario necesarios para la mayor parte de trámites electrónicos, y es que, como se ha visto, son la herramienta que ha hecho posible que una red pública como es Internet disponga de la seguridad y de la confidencialidad necesarias para que puedan realizarse interacciones con la AEAT.

10 MAS HERNÁNDEZ, J.: *Software libre en el sector público*, Portal Universitat Oberta de Catalunya, 2003, págs. 5 y ss.

11 Así lo demuestra, por ejemplo, la “Propuesta de recomendaciones a la Administración General del Estado sobre utilización del *software* libre” (creada por el Grupo *software* libre de la Administración General del Estado), la instancia del Parlamento al Gobierno central en setiembre de 2005 para promover el *software* libre o la Declaración de Barcelona para el avance del mismo en mayo de 2005.

3.2.1. La abertura de la expedición de los certificados de usuario y el posterior reconocimiento del e-DNI

Si bien en un principio la posibilidad de expedir certificados de usuario admitidos por la AEAT estaba exclusivamente reconocida a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, la transposición de la Directiva 1999/93/CE, de 13 de diciembre, obligó a abrir al ámbito de la libre competencia dichos servicios para que los obligados tuvieran un mayor acceso a las entidades certificadoras¹². Asimismo, con el fin de potenciar la aparición de nuevos prestadores y agilizar y fomentar el desarrollo de los certificados, también debe destacarse la voluntad de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, acerca de flexibilizar los requisitos exigidos tanto a las entidades como a los certificados propiamente dichos, y es que, además de suprimir y reducir algunas exigencias (como la eliminación del registro de prestadores de servicios de certificación en favor de la implantación de un mero servicio de difusión de información o la rebaja a 3.000.000 € de la cuantía mínima del seguro de responsabilidad civil), modificó el concepto de “certificación” con el fin de otorgarle un mayor grado de libertad. Así, la Ley ha procurado favorecer la participación del sector privado y la autorregulación de la industria, de modo que sea ésta quien, de acuerdo con sus propias necesidades, diseñe y gestione los sistemas voluntarios de acreditación destinados a mejorar los niveles técnicos y de calidad en la prestación de servicios de certificación¹³.

Sin embargo, y aunque pueda parecer una contradicción con esta potenciación de la libre competencia y de la actuación del sector privado, otra de las iniciativas que adoptó la Ley 59/2003 para generalizar el uso de instrumentos seguros de comunicación electrónica fue el reconocimiento del DNI electrónico, lo cual era uno de los doce compromisos que adquirió el gobierno español con el Plan de Acción InfoXXI 2001-2003 para dar respuesta a los objetivos del Plan eEurope 2000. Este nuevo DNI, definido en el artículo 15.1 de la Ley como “el documento nacional de identidad que acredita electrónicamente la identidad personal de su titular y permite la firma electrónica de documentos”, consiste en una tarjeta de policarbonato que, además de contener los mismos datos que se aparecen en el DNI tradicional (aunque la fotografía, la huella dactilar y la firma manuscrita se encuentran digitalizadas¹⁴), dispone de un chip en su anverso que almacena un certificado electrónico. Este certificado, la activación del cual es opcional, una vez operativo es capaz de conferir la misma integridad, autenticidad y seguridad que la que actualmente rodea las

12 En este sentido, mientras que el artículo 81.1.b) de la Ley 66/97, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, atribuyó por primera vez a la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM) la facultad de prestar servicios de seguridad para las comunicaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos de las personas físicas y jurídicas con las Administraciones Públicas, el artículo 4 Real Decreto-Ley 14/1999 estableció la libre competencia como principio general de dicho ámbito, por lo que la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, estableció finalmente las condiciones necesarias para admitir certificados electrónicos expedidos por otros prestadores de servicios de certificación.

13 Entre la amplia variedad de certificados electrónicos que han sido autorizados recientemente gracias a dicha tendencia figuran, entre otros, los emitidos por la Agencia Catalana de Certificación, el Consejo General de la Abogacía de Firma profesional de la Generalitat Valenciana y los Registradores Mercantiles en relación con los de las personas jurídicas y los emitidos por la Generalitat Valenciana y el Banco Santander por lo que se refiere a los de las personas físicas, haciendo ascender de este modo a un total de 14 las Autoridades Certificadoras reconocidas por la AEAT.

14 El hecho de que toda esta información personal se encuentre disponible electrónicamente ha generado fuertes críticas acerca de hasta que punto puede afectar a la intimidad de las personas, aunque, para acabar con ellas, se ha hecho posible que los titulares puedan renunciar a dicha posibilidad.

comunicaciones a través de medios físicos, y es que es el mecanismo más desarrollado en este aspecto gracias a sus avanzadas técnicas de protección¹⁵. Su vigencia es de 30 meses, una vez transcurridos los cuales se tiene que solicitar la expedición de uno nuevo sin que ello implique la pérdida de vigencia del DNI.

Sin embargo, a pesar de la relevancia de su reconocimiento y de sus múltiples ventajas a la hora de generalizar definitivamente la posesión de los certificados de usuario, la incorporación del e-DNI no ha sido sencilla porque, a parte de que su utilización necesita un lector especial para poder acceder a la información contenida en el chip¹⁶ y de los elevados costes de formación e implantación que exige¹⁷, han sido muchas las críticas que ha recibido por la mayor parte de la doctrina. Así, aún sigue vigente la problemática sobre la facilidad en la que es posible la utilización fraudulenta de su certificado por parte de terceros porque, a diferencia de lo que ocurre con el PUK (donde en caso de pérdida del código PIN se utiliza la obtención digital de la huella encriptada con una serie de claves que sólo posee el Ministerio del Interior como método de autenticación del firmante), la clave privada consiste simplemente en un conjunto de dígitos alfanuméricos. Asimismo, a diferencia de lo que ocurre con el resto de certificados de usuario, también se ha criticado que su utilización queda vedada a las personas jurídicas, del mismo modo que ha levantado una gran polémica el hecho que el artículo 16.1 de la LFE haya habilitado al Ministerio del Interior como único responsable para su expedición. En este sentido, teniendo en cuenta que también es el mecanismo de firma electrónica que ofrece la máxima seguridad, que tarde o temprano todas las personas físicas lo poseerán y la Ley obliga tanto a las administraciones como a las personas físicas o jurídicas al reconocimiento de su eficacia (artículo 15.2), parece evidente que la libre competencia en el ámbito de la firma electrónica de las personas físicas está condenada a llegar inevitablemente a su fin, aunque, como han señalado algunos autores los prestadores privados puedan seguir operando especializándose en prestar servicios adicionales que, como el sellado del tiempo, no ofrece el e-DNI¹⁸.

De todos modos, al lado de estas amenazas al libre mercado, también debe añadirse la problemática que

15 En relación con este aspecto, las herramientas de las que dispone el e-DNI se estructuran en tres grandes niveles: el holograma, la tinta ópticamente variable, la imagen láser cambiante, las letras táctiles, los datos gravados con láser, las estructuras en relieve y el hilo de seguridad embreado en el papel por un lado, las tintas reactivas a los rayos ultra violeta, el microtexto y las imágenes codificadas por otro y, finalmente, las medidas criptográficas y biométricas perceptibles en laboratorio. A modo de ejemplo, mientras que las claves de encriptación de los certificados electrónicos actuales son de 1.024 bites, las del e-DNI son de 2.058.

16 En este caso, a diferencia de la mayoría de certificados de usuario, la utilización del DNI electrónico requiere la obtención de un lector especial ya que no se puede descargar directamente desde Internet en un soporte USB o en el navegador. Dicho lector, que ya ha empezado a ser comercializado por varias empresas y que, de momento, se conecta al ordenador a través de PCMCIA o USB, supone un impedimento más que aumenta la lentitud en la implantación definitiva de dicho sistema, pero es que su uso es imprescindible para poder acceder a la información contenida en el chip.

17 En este sentido, si bien en un principio se preveía un coste de implantación progresiva de 148,9 millones de euros (12,8 en tecnología, 37,2 en equipamiento y 98,9 en producción de tarjetas preimpresas), en fecha 17 de marzo de 2006 (día en el que se entregó en Burgos el primer DNI electrónico a un ciudadano español) había ascendido ya a 220 millones de euros, del mismo modo que un año después la inversión global superaba ya los 314 millones de euros (aunque bien es cierto que por estas fechas su expedición contaba ya con más de 420.000 ejemplares y se había ampliado a 47 oficinas de Documentación y Extranjería de la Dirección General de la Policía y la Guardia Civil).

18 Así lo afirma MATRÍNEZ DELGADO en MARTÍNEZ DELGADO, I.: Identificación y autenticación en "Comentarios a la Ley de Administración electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos", Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 340.

ha generado el reconocimiento administrativo directo del mismo (a diferencia del resto de certificados que deben tener admisión expresa) y la exención en su expedición de los requisitos exigidos para el resto de prestadores de servicios¹⁹, así como el echo de que, como señala PLAZA PENEDÉS, la LFE se haya limitado a su admisión como certificado de usuario en la firma electrónica, a fijar su marco normativo básico y a remitir a posterior normativa específica el desarrollo de su régimen jurídico²⁰. Así pues, y a pesar de que la aparición de esta nueva figura haya supuesto un gran paso hacia la universalización del acceso a todos los servicios y trámites administrativos ofrecidos a través de Internet y a la potenciación del uso de la vía electrónica en general, aún queda pendiente un importante desarrollo al respecto, el cual se podría y debería aprovechar para proteger un poco más el libre mercado (prohibiendo, por ejemplo, su admisión exclusiva a no ser que las circunstancias del caso lo exigieran) y evitar al máximo los efectos de la competencia desleal.

3.2.2. La simplificación del uso de la vía telemática

Otra de las actuaciones que la AEAT ha venido realizando para aumentar la participación electrónica de los obligados tributarios ha sido la modificación de la regulación de algunas de sus actuaciones con el fin de facilitar e incentivar su utilización, entre las cuales destacan, además de las que son consecuencia de la propia evolución de la Administración electrónica²¹, las adoptadas por la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, en relación con la presentación de declaraciones telemáticas.

En relación con las medidas adoptadas por la misma, debe señalarse en primer lugar la eliminación de determinadas restricciones contenida en su artículo 2, el cual básicamente amplía el plazo de presentación de declaraciones por teleproceso y a través de Internet de uno a cuatro años a contar desde el inicio de su correspondiente plazo de presentación y permite la presentación telemática de declaraciones incluso en los casos donde se deban acompañar de algún tipo de documentación adicional. Así, además de aumentar considerablemente el plazo para utilizar los nuevos medios, se elimina una importante restricción que hasta entonces existía, permitiendo la presentación electrónica de la documentación adicional mencionada en el registro telemático general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Otra de las novedades importantes introducidas por dicha Orden se encuentra en la ampliación del plazo para presentar telemáticamente las autoliquidaciones, y es que, tras recordar la simultaneidad que debe existir entre el ingreso y presentación de la correspondiente declaración, su artículo 3 permite la transmisión telemática de cualquier declaración hasta el segundo día hábil siguiente al del ingreso en caso de que existan dificultades técnicas. Con base a dicha previsión, y consciente del riesgo en relación con

19 En este sentido, el artículo 16.1 de la LFE exige al Ministerio del Interior de prestar las garantías que se exigen al resto de Autoridades Certificadoras, por lo que, como señala FERNÁNDEZ DOMINGO, aunque la Administración no deba prestar garantías ante sí misma, es razonable pensar que si ya es suficientemente devastador introducir la actuación de un Ministerio en un ámbito de libre competencia, aún lo es más si se permite que actúe utilizando sus privilegios y no en sede de igualdad. FERNÁNDEZ DOMINGO, J. I.: *La Firma Electrónica (Aspectos de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre)*, Reus, S.A., Madrid, 2006, pág. 74.

20 PLAZA PENEDÉS: *La Ley 59/2003, de Firma Electrónica*, Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 6, 2004, pág. 174.

21 Entre dichas medidas, merece la pena destacar el reconocimiento de la interoperabilidad de los registros electrónicos reconocida finalmente por el artículo 24 de la Ley 11/2007, la cual permitió acabar con la especialidad de los mismos señalada en el artículo 16 del Real Decreto 772/1999 (introducido por el Real Decreto 203/2003) y facilitar enormemente su utilización.

las dificultades técnicas que entraña el medio telemático respecto del tradicional, la AEAT la ha hecho extensiva a la mayor parte de declaraciones a través de las propias órdenes que las regulan, si bien en dichos casos el la presentación se ha ampliado hasta los tres días naturales siguientes al de finalización del plazo previsto²².

Por último, y con el fin de agilizar y facilitar el pago de las deudas tributarias de las declaraciones presentadas por Internet, el artículo 1 de la Orden ha extendido la posibilidad de domiciliación bancaria para el pago de las mismas a 17 modelos de declaraciones (110, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 130, 202, 213, 214, 215, 216, 300, 311, 370 y 371), excepto en aquellos casos donde los obligados tributarios deban presentar declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones con periodicidad mensual por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes al haber superado su volumen de operaciones (calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido) la cantidad 6.010.121,04 euros durante el año natural anterior. Así, las deudas tributarias se cargarán en el último día del plazo de ingreso con independencia de la fecha de presentación de la declaración, aunque los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de las domiciliaciones y estarán probados por el justificante del ingreso que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentren domiciliados.

La Administración
encontró en la
representación y en la
colaboración social la
herramientas idóneas
para hacer viable la
imposición telemática a la
totalidad de los obligados
tributarios

3.2.3. La obligatoriedad de la vía telemática

Finalmente, la última medida encaminada a generalizar y potenciar definitivamente la actuación electrónica de la ciudadanía adoptada por la AEAT ha sido la imposición de la misma, lo cual no ha sido nada fácil teniendo en cuenta el reconocimiento general de su carácter voluntario, la falta de familiarización con los nuevos medios y la prohibición de discriminación de índole tecnológica²³. Por ello, mientras que las condiciones y capacidades de las personas jurídicas permitieron que su exigencia no conllevara

22 Así ocurre, entre otros, en los modelos 156, 182, 184, 189, 190, 191, 291, 296, 299, 308, 309, 341, 370, 371, 392, 430 o 480. A modo de ejemplo, pueden verse los artículos 10.3 y 12.1 de la ORDEN EHA/3020/2007, de 11 de octubre, en relación con la presentación telemática del modelo 190, donde se señalan tales previsiones tanto para la tramitación por teleproceso como en los casos donde se utilice de Internet.

23 En relación con la voluntariedad y la prohibición de discriminación véanse, respectivamente, el artículo 96.2 de la LGT o los artículos 6, 27.1 o 27.2 de la Ley 11/2007 y el artículo 6 de la Resolución de 3 de junio de 2005, el artículo 2.1 del Real Decreto 263/1996 o el artículo 4.1.b) de la Ley 11/2007.

problemas²⁴, la imposición de su utilización en el caso de las personas físicas ha sido mucho más compleja, y es que debía venir acompañada de todas las medidas e instrumentos necesarios para que nadie viera impedida la posibilidad de realizar los trámites y actuaciones en cuestión²⁵.

Sin embargo, como señala la Exposición de Motivos de la Orden EHA/3061/2005, de 3 de octubre, a pesar de las dificultades que se podían prever, la evolución de la tecnología asociada a Internet ponía de manifiesto “la creciente utilización de esta vía en las relaciones entre los contribuyentes y la Agencia Tributaria frente a la utilización de otros medios”, del mismo modo que “la experiencia en la aplicación del procedimiento de presentación por vía telemática por Internet de las declaraciones de grandes empresas y la generalización de esta forma de presentación ha sido altamente positiva”, por lo que, aunque fuera complicado, la Administración tenía la certeza de que se daban las condiciones idóneas para potenciar el uso de Internet²⁶. Así, junto a la restricción de la utilización de los medios no telemáticos²⁷, la Administración encontró en la representación y en la colaboración social la herramientas idóneas para hacer viable la imposición telemática a la totalidad de los obligados tributarios, aunque, mientras el grado de implantación de las tecnologías de la información y la comunicación en la sociedad no sea mucho más elevado, no parece previsible que vaya a extenderse de forma general²⁸.

En cualquier caso, el primer y único supuesto donde se ha exigido la presentación telemática a la totalidad de obligados tributarios (personas físicas y jurídicas) ha sido en relación con las declaraciones-liquidaciones del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte relativas a operaciones sujetas y no exentas cuyo devengo se haya producido a partir del 1 de enero de 2006 (modelo 576), si bien la misma Orden que lo ha previsto (la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio) también ha permitido e impulsado la presentación por parte de la colaboración social o en nombre de terceros a través de la representación para paliar las posibles consecuencias negativas. Asimismo, y aunque con posterioridad, para facilitar aún más dicha presentación la AEAT ha creado también los denominados Puntos de Atención al Ciudadano, los cuales, junto con la actuación telemática de la colaboración social, serán tratados a continuación.

24 De hecho, la primera imposición de la vía telemática coincidió con el primer reconocimiento de las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones, de modo que a través de la Orden de 29 de junio de 1998 se previó y se exigió la utilización de los nuevos medios (ya que se permitía la elección entre Infovía e Internet) para la presentación de las declaraciones-liquidaciones mensuales de las grandes empresas correspondientes al mes de enero de 1999 y sucesivas relativas a los códigos 111, 320 y 332.

25 Como señala VALERO en este punto, es importante constatar previamente que el colectivo destinatario de la obligación reúna las características necesarias para hacer efectiva dicha imposición de los nuevos medios, porque de no ser así la exigencia de la misma podría determinar la imposibilidad de ejercer los derechos o, en su caso, cumplir con los deberes impuestos por el ordenamiento. VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004, cit. págs. 35 a 42.

26 En estos casos, se habla de Internet y no de la vía telemática porque, a pesar de que también exista el sistema EDI o el subsistema EDITRAN, la potenciación se ha centrado sobretudo en la promoción de la utilización de la Red.

27 En este sentido, por ejemplo, la mencionada Orden EHA/3061/2005 restringió la presentación en impreso de algunos modelos de declaraciones, del mismo modo que limitó la admisión de los soportes directamente legibles como método de presentación a aquellas declaraciones informativas y recapitulativas que contengan más de 49.999 registros de declarados.

28 Para ver un análisis de los supuestos de presentación telemática de declaraciones donde opera dicha obligatoriedad, véase, entre otros, DELGADO, A., OLIVER, R. y ROVIRA, I.: *L'obligatorietat de l'ús de la via telemàtica en les relacions entre contribuents i Administració tributària* en “Instruments per garantir l'efectivitat del dret dels ciutadans a relacionar-se amb l'administració per mitjans electrònics”, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 2008.

Sin embargo, antes de cerrar este punto debe destacarse también la posibilidad de exigir comunicaciones administrativas electrónicas (concepto que, entre otros, abarca las notificaciones o las presentaciones que no sean declaraciones) que ha establecido el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, si bien es cierto que ante la polémica se ha limitado a que “los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”. De este modo, siguiendo la línea de la Disposición adicional decimoctava de la LRJPAC introducida por la Ley 24/2001, la posibilidad de imponer la vía electrónica también queda prevista en el ámbito administrativo, aunque la voluntariedad de la vía telemática y la prohibición de discriminaciones por razón tecnológica también se encuentran contempladas con carácter general.

Mientras que la representación consiste simplemente en la actuación de cualquier persona debidamente autorizada en nombre de un tercero, la colaboración social va un paso más allá

3.3. El fomento de las prestaciones de información y asistencia para facilitar la actuación electrónica en la AEAT

Como ya se ha observado, uno de los ámbitos más beneficiados de la AEAT por la incorporación de las TIC ha sido el que conforman los deberes de información y asistencia, y es que su uso ha permitido tanto multiplicar como perfeccionar su prestación. Así, se ha encontrado en los mismos una gran oportunidad para ampliar las medidas hacia la plena inclusión digital, permitiendo, a diferencia de las otras iniciativas, una asistencia o información directa y personalizada para instruir y hacer más fácil la actuación electrónica en general.

De acuerdo con el punto anterior, las primeras medidas que deben analizarse son las que la AEAT ha adoptado para hacer posible la imposición de la vía telemática evitando el riesgo de crear discriminaciones, las cuales, como se apuntaba, se centran en la colaboración social y los Puntos de Atención al Ciudadano.

3.3.1. La actuación telemática de la colaboración social

La admisión de la actuación de la colaboración social a través de la vía telemática, junto a la representación en nombre de terceros, han sido dos de las medidas más importantes a los efectos de expandir las ventajas de los nuevos medios de forma viable, y es que permiten que los ciudadanos menos versados con las nuevas técnicas puedan realizar igualmente los trámites necesarios para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones. Sin embargo, mientras que la representación consiste simplemente en la actuación de cualquier persona debidamente autorizada en nombre de un tercero, la colaboración social va un paso más allá, basándose en la cooperación entre los órganos de la Hacienda Pública y determinadas entidades públicas o privadas a los efectos de facilitar la gestión tributaria por lo que respecta la aplicación de los tributos.

La principal regulación de la misma se encuentra en el artículo 92 de la LGT de 2003, donde, a parte de remitir a un posterior desarrollo reglamentario los términos y condiciones en los que se deberá desarrollar, establece que podrá instrumentarse “a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales” mediante los cuales dichos sujetos quedarán autorizados para vincularse con los contribuyentes a través de la expedición un poder de representación. Según apunta su apartado 3, la actuación de dichos sujetos podrá consistir, entre otras actuaciones, en: a) la realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal y de los precios medios en el mercado, b) campañas de información y difusión, c) simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y d) asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación. Del mismo modo, aunque con previa autorización de los obligados tributarios, también podrán realizar: e) presentaciones y remisiones a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, f) subsanaciones de defectos, g) informaciones del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos y h) solicitudes y obtenciones de certificados tributarios.

Siguiendo con el mismo artículo, el apartado 4 establece que “la Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos”, aunque el primer precepto en abrir la vía telemática a dichos sujetos fue el artículo 96.1.f) de la antigua LGT de 1963 (introducido por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social). Sin embargo, en este caso la posibilidad de utilización de los nuevos medios quedó limitada a la presentación de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios²⁹, ampliándose posteriormente a la interposición de recursos, la solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias o de compensación a instancia de parte, la solicitud y obtención de certificaciones tributarias y a la consulta por vía telemática del estado de tramitación de los procedimientos tributarios tras la aprobación del Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre. Asimismo, reproduciendo la habilitación contenida en el segundo apartado de la disposición final segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la Disposición final primera del Real Decreto mencionado habilitó al Ministro de Hacienda para que mediante Orden autorizara los supuestos y condiciones en los que los contribuyentes y entidades incluidas en la colaboración social pudiesen presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, aunque inéditamente también habilitó al Director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que estableciera, mediante resolución, los supuestos y condiciones en que las personas y entidades incluidas en el ámbito de la colaboración social pudiesen presentar por medios telemáticos cualquier otra documentación de carácter tributario.

29 Este reconocimiento legal no fue otra cosa que la incorporación en un texto legal de las características de la LGT de una posibilidad que estaba ya prevista en nuestro ordenamiento jurídico por parte de algunos Reglamentos propios de impuestos, como ocurría en el artículo 64 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en el apartado 8 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en el artículo 55 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril o en el apartado 5 del artículo 6 del Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre.

En cumplimiento de estas habilitaciones se empezaron a dictar diferentes Órdenes del Ministro de Hacienda donde se regulaba y ampliaba la colaboración social en la presentación telemática de determinadas declaraciones relativas a impuestos concretos³⁰, de forma que finalmente surgió la necesidad de aglutinar en un único texto una única regulación de la actuación de la colaboración social a través de tales medios. Así, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, además de extender la posibilidad de presentación telemática a las declaraciones correspondientes a obligaciones censales, a las declaraciones resumen e informativas anuales y a las del ámbito específico de los Impuestos Especiales, estableció los supuestos y condiciones en que podría hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos fijando una habilitación general para la consulta telemática del estado de tramitación de los procedimientos tributarios

y para la presentación de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios por la misma vía, del mismo modo que también amplió las personas y entidades que podrían actuar³¹.

Posteriormente, de acuerdo con la segunda de las habilitaciones de la Disposición final primera del Real Decreto 1377/2002, las Resoluciones de 19 de octubre de 2005 y de 29 mayo 2006 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria habilitaron, respectivamente, la presentación telemática por parte de la colaboración social y de la representación en nombre de terceros del recurso de reposición contra los actos dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa y la solicitud y obtención telemática de certificados tributarios, del mismo modo que finalmente la Resolución de 17 de julio de 2007 de la Dirección General de la AEAT extendió la posibilidad de actuación telemática a la presentación electrónica de las solicitudes de compensación, fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria correspondiente a declaraciones cuya presentación electrónica fuera obligatoria y para dar traslado de la orden de domiciliación, previamente comunicada al colaborador social por los terceros a los que representa, a efectos del pago de la deuda tributaria resultante de la declaración. Asimismo, habilitó la presentación telemática de los documentos que, de acuerdo con la normativa vigente, deban acompañar a tales solicitudes y aprobó el documento normalizado para acreditar la representación en la presentación de todos estos documentos por vía electrónica en nombre de terceros.

Finalmente, debe destacarse que el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó 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, derogó el Real Decreto 1377/2002 en el apartado m) de su Disposición Derogatoria y dedicó la Sección II del Capítulo II

30 Véanse a modo de ejemplo y entre muchas otras la Orden de 13 de abril de 1999, por la que se establecieron las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Orden de 27 de diciembre de 2000 en relación con los modelos 390 y 392 correspondientes al IVA o la Orden de 15 de marzo de 2001 para los modelos 201, 202 y 222 relativos al IS y al IRNR.

31 Este reconocimiento, contenido en los apartados 2 y 3 de su artículo segundo, contempla que también podrán acceder a la presentación por medios telemáticos en nombre de terceros personas o entidades que cumplan las condiciones que se establecen en la Orden con carácter general, que representen o defiendan intereses colectivos o justifiquen la concurrencia de alguna circunstancia por la cual puedan ser incluidas en la colaboración social y que aporten la documentación que la Agencia Estatal de Administración Tributaria estime exigible a efectos de la pertinente comprobación. Asimismo, las personas o entidades que sean colegiados, asociados o miembros de instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas que sean sujetos de la colaboración social, podrán ser a su vez también sujetos de ésta siempre que acepten en su integridad el convenio que firmaron las instituciones u organismos a los que pertenecen.

de su Título III a “La colaboración social en la aplicación de los tributos”. En ella, además de habilitar una vez más al Ministro de Economía y Hacienda para ampliar los aspectos recogidos en el artículo 92.4 de la LGT relativos al objeto de la colaboración social y para fijar mediante Orden los requisitos y condiciones de su actuación a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, se han recogido y ampliado de nuevo los sujetos que pueden formar parte de la misma, y es que junto a la necesidad de potenciación de la vía telemática, se ha tomado conciencia de la importancia de ampliar y facilitar su actuación. En este sentido, como señala su artículo 79, la Administración tributaria podrá celebrar acuerdos de colaboración con otras Administraciones públicas, entidades que tengan la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria, instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales (dentro de las que se entienden incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas), personas o entidades que realicen actividades económicas, en relación con la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones de datos y otros documentos tributarios correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio de sus trabajadores y, en su caso, de la correspondiente unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y respecto de la prestación de servicios y asistencia a dichos trabajadores, personas o entidades que realicen actividades económicas, cuando su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración tributaria y otras personas o entidades que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Asimismo, en igual sentido que la Orden HAC/1398/2003 y con el mismo fin, el artículo 79 ha previsto también que los acuerdos firmados con las instituciones y organizaciones legalmente previstas podrán extender sus efectos a las personas o entidades que sean colegiados, asociados o miembros de aquellas siempre que estos suscriban un documento individualizado de adhesión aceptando expresamente su contenido íntegro (requisito no exigible en el caso de organizaciones corporativas de notarios y registradores). Este documento servirá para que en caso de incumplimiento individual de las obligaciones asumidas en el mismo se pueda excluir a dichas personas del acuerdo y, previa instrucción del oportuno expediente con la debida audiencia de los interesados, se les pueda exigir la debida responsabilidad. Lo mismo ocurrirá en caso de incumplimiento por parte de las propias entidades, instituciones y organizaciones, donde además de la apertura su oportuno expediente, se procederá a la resolución del acuerdo firmado.

Así, las posibilidades de actuación por parte de la colaboración social se han ampliado actualmente hasta la práctica totalidad de actuaciones que pueden realizar los obligados tributarios, quedando únicamente pendiente que se prevea también su actuación en la presentación electrónica de las solicitudes de compensación, fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria correspondiente a declaraciones cuya presentación electrónica no tenga porque ser necesariamente perceptiva.

3.3.2. Los Puntos de atención personalizada al ciudadano

La segunda de las medidas encaminadas a evitar cualquier tipo de discriminación tras la imposición de la vía telemática ha sido la creación de los Puntos de Atención Personalizada o Puntos de Atención al ciudadano, los cuales han sido creados por la Orden EHA/3851/2007, de 26 de diciembre. Mediante dichos organismos la AEAT ofrece a los obligados tributarios la posibilidad de comunicar los datos necesarios a la Agencia para sea ella, a través de sus oficinas y mediante previa cita, quien

proceda a la presentación de los modelos que tengan prevista la vía telemática como único canal de presentación. Sin embargo, dicha iniciativa se encuentra actualmente limitada a la presentación del modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, del mismo modo que su artículo 3 ha restringido su utilización a aquellos obligados tributarios que tengan la condición de personas físicas, que sean titulares del medio de transporte respecto al cual se devenga el Impuesto y

que no estén incluidos en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Asimismo, para que se pueda gozar de dicho servicio, los obligados tendrán que haber realizado previamente el pago del impuesto correspondiente a la autoliquidación que se presenta, así como haber obteniendo el correspondiente Número de Referencia Completo (NRC) de ingreso asignado por la entidad colaboradora.

Se garantiza que la falta de conocimiento o utilización de los nuevos medios no conlleva nunca un impedimento a la hora de cumplir con cualquier obligación tributaria

En cualquier caso, dicha medida, que se enmarca claramente dentro de las actuaciones de asistencia de la AEAT, ha venido a dar cumplimiento a las previsiones del artículo 22 de la Ley 11/2007, el cual apunta que en aquellos supuestos donde para la realización de cualquier trámite u operación electrónica se requiera la identificación o autenticación del ciudadano mediante alguno de los sistemas de firma electrónica contemplados en el artículo 13 de la misma Ley y el sujeto en cuestión no disponga de los mismos, su identificación o autenticación “podrá ser validamente realizada por funcionarios públicos mediante el uso del sistema de firma electrónica del que estén dotados”. Así, y como no podía ser de otro modo, se garantiza que la falta de conocimiento o utilización de los nuevos medios no conlleva nunca un impedimento a la hora de cumplir con cualquier obligación tributaria, y es que este es el camino que debe seguirse para poder exigir la vía electrónica tanto en el cumplimiento de obligaciones como en el ejercicio de derechos sin caer en ningún tipo de discriminación.

3.3.3. El Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria

Finalmente, además del aumento de las prestaciones de información y asistencia no dedicadas expresamente a la actuación electrónica pero que se han conseguido gracias a la incorporación de los nuevos medios (la descarga de modelos y formularios, de programas de ayuda para la realización de declaraciones y autoliquidaciones, la consulta del programa INFORMA, etc.), la última medida que debe destacarse al respecto es la creación del Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria, la cual constituye la muestra más clara de la preocupación e implicación de la AEAT para generalizar definitivamente la actuación electrónica ciudadana.

Este organismo, que tiene una gran capacidad para asumir elevados volúmenes de trabajo, está destinado a la resolución de consultas de los usuarios a través del teléfono, del correo electrónico o de la “colaboración web” acerca de los Programas de Ayuda, del portal virtual de la AEAT o de los certificados de usuario de firma electrónica, por lo que quedan fuera de su competencia las cuestiones de carácter jurídico. Para su resolución, además de tener un horario muy amplio (de 9 a 19 horas) y de contar con refuerzos especiales

durante las campañas de renta, el CAT dispone de unos modernos medios tecnológicos (como un *Software* de telefonía Symposium, Cisco ICM o la Centralita NORTEL Meridian 81 C) y de una amplia y específica formación de todos sus recursos humanos que, además de dominar todas las lenguas cooficiales de España, dan garantía de supervisión y homogeneidad a toda su información. Asimismo, y para garantizar la máxima disponibilidad, el portal de la AEAT también ofrece la posibilidad de que fuera de su horario de servicio se pueda rellenar un formulario de correo electrónico con las dudas y consultas que se quieran consultar a través de cualquier sistema operativo, el cual será atendido y respondido por un agente antes de 24 horas.

De todos modos, y aunque más de la mitad de sus actuaciones vengan realizadas a través del sistema telefónico, el servicio que ha adquirido una mayor relevancia por la gran novedad que entraña ha sido el sistema de colaboración web realizado por el personal del Departamento de Informática de la Agencia Tributaria, el cual opera tanto a través de un Chat de texto en el que se realiza el intercambio de información online mediante del teclado como a través de un Chat de voz en el que la información se transmite mediante micrófonos, altavoces y tarjetas de sonido. Gracias a estos mecanismos los agentes pueden desde visualizar las aplicaciones, carpetas y archivos que tengan abiertos los usuarios (lo cual, tras la autorización del obligado tributario, permitirá la resolución de cualquier duda o problema de forma inmediata) hasta compartir los mismos para ayudarle y mostrarle los diferentes servicios que ofrece el web de la AEAT. Asimismo, el agente también podrá asistir a los interesados de forma aislada y remota ayudándoles a navegar por el portal de la AEAT y enseñándoles todas las opciones que tienen disponibles y que pueden resultarles de interés, lo cual se realiza mediante una aplicación informática que funciona a través del puesto 443 y sólo es compatible con sistemas Windows (hecho que, obviamente, no ha estado exento de críticas a favor de la generalidad y del uso del *software* libre) y que deberá ser aceptada de forma expresa por el interesado.

Así, tanto por su inmediatez como por la calidad y claridad de su servicio, el Centro de Atención Telefónica constituye un organismo sin precedentes a los efectos de instruir y facilitar al máximo la participación electrónica ciudadana, la cual, como demuestra el aumento de las consultas atendidas año tras año, va imponiéndose paulatinamente de forma cada vez más general.

4. Conclusiones

Tras el revolucionario impacto de la aparición de las tecnologías de la información y la comunicación, la Agencia Estatal de nuestra Administración tributaria ha adoptado un papel pro-activo en su adaptación y asentamiento definitivo consciente de sus grandes ventajas y de que constituyen el camino hacia un nuevo estadio evolutivo de la Administración. Así, tras la inversión de una gran cantidad de recursos tanto humanos como materiales, se ha conseguido una AEAT más ágil, eficaz y eficiente, abierta 24 horas y capaz de rentabilizar sus ingentes volúmenes de información. Asimismo, gracias a la gran mejoría de sus servicios de información y asistencia que también ha permitido su tecnificación, se ha fomentado el cumplimiento voluntario de la gran cantidad de obligaciones que caen hoy sobre los obligados tributarios, lo que, sumado a la masiva informatización de toda su gestión y a la facilitación que ello supone en la lucha contra el fraude fiscal, ha convertido a la Agencia Tributaria en una de las administraciones más baratas y eficaces de Europa.

Sin embargo, y a pesar de que se trate de un proceso que aún se encuentra en pleno desarrollo, no puede olvidarse que el asentamiento definitivo de la e-Administración no depende sólo de la actuación y los recursos propiamente administrativos, sino que, teniendo en cuenta la propia esencia de su existencia, la figura de los ciudadanos es completamente esencial. Así, si bien en un primer momento se centraron los esfuerzos en conseguir la máxima adaptación técnica y, posteriormente, la normativa, el objetivo fundamental al que se enfrenta actualmente la Administración es la consecución de la plena inclusión digital ciudadana, y es que su completa participación electrónica es el último de los presupuestos para que la Administración electrónica sea una realidad.

En este sentido, y aunque que continúe trabajando para el pleno desarrollo de esta larga trayectoria (como demuestra, por ejemplo, la reciente ampliación de los trámites y comunicaciones que se pueden realizar a través de mensajes SMS o de los canales de la TDT), los datos más recientes señalan que aún existe una desconfianza palpable de los intervinientes en las transacciones y en las comunicaciones electrónicas y una falta importante de generalización en la utilización de los nuevos medios. Por ello, y a pesar de que los buenos resultados obtenidos y la paulatina adaptación ciudadana sean ya garantías más que suficientes para acreditar el éxito de este nuevo sistema, debe seguir trabajándose en su mejora, perfeccionamiento, simplificación y sobretodo en su generalización.

Aun así, y como no podía ser de otro modo, la Administración tributaria ha destacado una vez más por su preocupación por superar cualquier freno que impida el pleno desarrollo de la sociedad de la información colocándose de nuevo en cabeza por su iniciativa y actuación al impulsar las primeras medidas para lograr generalizar la utilización y aumentar la confianza en las vías electrónicas. De todos modos, la plena inclusión digital es un reto aún lejano, y es que tanto por su complejidad como por el cambio que implica no puede ser asumido a corto plazo por muchas medidas que se adopten al respecto. Así, y aunque las medidas expuestas sean de gran relevancia, no son más que el inicio de esta nueva etapa en la que deben seguir creciendo, perfeccionándose y haciéndose extensivas al mayor número de supuestos posible.



Consecuencias fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de la nueva Ley de Modificaciones Estructurales

José Luis Prada Larrea

Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (en excedencia)

Resumen

El presente trabajo aborda las consecuencias tributarias que se registran en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades a resultas de la reciente entrada en vigor de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles. Se trata de valorar su incidencia tributaria, especialmente en el marco del régimen de reestructuración empresarial contemplado en el Capítulo VIII, Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para lo cual se hace imprescindible el análisis de la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos hasta la fecha, identificando aquellos criterios que pueden verse afectados por la nueva ley.

En tal sentido, son objeto de particular atención las llamadas fusiones simplificadas (impropias, inversas y gemelares), la fusión apalancada y su relación con la asistencia financiera, la radical transformación de la figura de la cesión global de activo y pasivo, el nuevo concepto de escisión/segregación y su modalidad de filialización y la variación en los supuestos de aplicación de la retroacción contable, entre otros muchos puntos de interés.

La referencia a las contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos y a determinados criterios jurisprudenciales recaídos en la materia, resultan indispensables

Abstract

This monograph addresses the tax consequences recorded in the area of Corporate Income Tax as a result of the recent come into force of Law 3 / 2009 of 3 April on Structural Modifications of Commercial Companies. This is to assess the incidence of taxation, especially in the context of corporate restructuring scheme provided in Chapter VIII, Title VII of the revised Law on Corporate Income Tax, for which it is essential to the analysis of the administrative doctrine issued by the Dirección General de Tributos (Tax Administration) to date, identifying those criteria that could be affected by the new law.

In this sense, the simplified mergers are of special attention (forward mergers, reverse mergers and horizontal mergers), the leverage buy out merger and its relation to financial assistance, the radical transformation of the shape of the global transfer of asset and liability, the new concept of spin-off/segregation and his type of subsidiarization and the variation in the assumptions for the application of accounting feedback, among many other subjects.

Also is essential to mention some of the answers to inquiries from the Dirección General de Tributos and to certain jurisprudential criteria issued in this matter.

Glosario

Modificaciones estructurales; calificación unitaria; transformación; fusiones simplificadas (impropias, gemelares, inversas); fusión apalancada; asistencia financiera; escisión/segregación; filialización; escisión subjetiva vs separación de socios; escisión financiera; escisión parcial impropia vs reducción de capital; cesión global de activo y de pasivo; traslado de domicilio; sede de dirección ocimiento y análisis de ciertas novedades estrictamente mercantiles que pueden condicionar la final calificación fiscal y, de otro lado, tratar de cohonestar los criterios hasta la fecha apuntados en contestaciones a consultas vinculantes por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), con las innovaciones legislativas que propone esta norma, aspecto que nos obligará a someter a exhaustivo escrutinio, por nuestra parte, la doctrina administrativa de referencia y sus antecedentes.

Iniciamos esta monografía contextualizando adecuadamente la LME. Nada mejor que servimos para ello del propio preámbulo del texto legal.

Por virtud de la LME se incorpora a la legislación española la Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital y, juntamente con ella, la Directiva 2007/63/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, por la que se modifican las Directivas 78/855/CEE y 82/891/CEE del Consejo, en lo que respecta al requisito de presentación de un informe de perito independiente en caso de fusión o escisión de sociedades anónimas.

Es cierto, y la práctica jurídica así lo confirma, que las fusiones transfronterizas ya eran conocidas en nuestro sistema legal. De hecho, es indiscutible que la legislación española previa a la LME -si bien mediante una regulación sucinta y, tal vez, insuficiente-, daba cabida a la posibilidad de que una sociedad española participara en un proceso de fusión junto a una sociedad extranjera. Este reconocimiento teórico tenía además una constatación práctica incontestable, ya que en nuestra experiencia jurídica se han dado notables ejemplos de fusiones internacionales, especialmente entre sociedades pertenecientes a la Unión Europea (por ejemplo, la absorción de Sarrió, S.A. por la sociedad italiana Reno de Medici, SpA o la absorción de Damart, S.A. por la sociedad francesa Belmart). Estas experiencias de proyección intracomunitaria han sido posibles, fundamentalmente, gracias a dos circunstancias cuyo origen está precisamente en la legislación europea. En primer lugar, la existencia de un régimen de neutralidad fiscal derivado de la Directiva 90/434/CE que ampara este tipo de operaciones. Y, en segundo lugar, la aplicación distributiva de las leyes personales de las sociedades involucradas en la fusión prevista en el artículo 9.11.II del Código Civil.

Pues bien, explícitamente la LME transpone al ordenamiento jurídico nacional la Directiva 2005/56/CE, atinente a fusiones intracomunitarias, sin perjuicio de servir de adecuado cauce, asimismo, a la regulación de la fusión de sociedades españolas con extracomunitarias, cuyas reglas expresamente contempla.

La norma unifica y amplía lo que denomina **modificaciones estructurales**, entendidas éstas como aquellas **alteraciones de la sociedad que van más allá de meras modificaciones estatutarias, afectando a la estructura patrimonial o personal de la sociedad**, incluyendo en su ámbito la **transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo**. Además, habida cuenta el antecedente comunitario de la regulación que se comenta, la nueva ley se ocupa también del **traslado de sociedades**

mercantiles españolas al extranjero y del traslado a territorio español del domicilio de sociedades constituidas conforme a la ley de otros Estados.

Es de interés destacar, preliminarmente, en particular por lo que incide en el ámbito fiscal, la sustancial variación que experimenta el contenido de la figura de la cesión global de activo y de pasivo, de suerte que se rompe con la tradicional concepción de esta institución como un mero mecanismo liquidatorio, para ofrecerse en adelante como un instrumento más de transmisión de empresas.

Explícitamente la LME transpone al ordenamiento jurídico nacional la Directiva 2005/56/CE, atinente a fusiones intracomunitarias

Asimismo, cabe añadir que, más allá del compromiso de armonización a que sirve la norma que comentamos, la ley introduce otros cambios en el régimen de las aportaciones no dinerarias (con la adición de importantes exigencias en lo que concierne a la elaboración de informe por experto independiente), así como en lo relativo al régimen de autocartera y de asistencia financiera. En este último punto -y en conexión con las llamadas fusiones apalancadas que más adelante se explicarán-, se advierte, si bien tímidamente, una mayor flexibilización de sus condiciones, muy por debajo en todo caso del umbral al que parecía aspirar la Directiva objeto de transposición.

2. El régimen especial de reordenación

No se ha producido, a día de hoy, cambio legislativo alguno que acompañe en el ámbito de la legislación fiscal las modificaciones estructurales previstas en la LME, de suerte que continúan vigentes las disposiciones del régimen especial de reestructuración empresarial en los términos regulados en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante, TRLIS), régimen que abarca las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Se trata, en esta monografía, de trabajar y exponer nuestras consideraciones en el marco de la actual regulación legal, teniendo en cuenta la interpretación que de la misma viene ofreciendo la doctrina administrativa de la DGT, con objeto de verificar en qué medida ésta puede verse alterada o necesitada de reinterpretación al socaire de la modificación de los conceptos mercantiles plasmada en la LME.

Recuérdese, a estos efectos, el tenor del artículo 83 del TRLIS, relativo a la definición de las operaciones que encajan en el ámbito del sistema de diferimiento de plusvalías y neutralidad tributaria configurado por el régimen especial:

Artículo 83. Definiciones.

1. *Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:*
 - a. *Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y*

en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 % del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

- b. Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 % del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.
- c. Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

2.

1. Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

- a. Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 % del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.
- a. Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniéndose al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, con la consiguiente reducción de capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.
- a. Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a anterior.

2. En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.

- 3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

4. *Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.*
5. *Tendrá la consideración de canje de valores representativos del capital social la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 % del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.*
6. *El régimen tributario previsto en este capítulo será igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan sujetos pasivos de este impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en los apartados anteriores.*
7. *El régimen tributario previsto en este Capítulo será igualmente aplicable a las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio. A estos efectos, las reglas previstas en este régimen especial para los supuestos de transmisiones de bienes y derechos serán de aplicación a las operaciones de cambio de domicilio social, aún cuando no den lugar a dichas transmisiones."*

Como puede advertirse, y ello es lógico tratándose de una norma fiscal de transposición de una Directiva comunitaria, los términos recogidos en el mencionado artículo 83 no se remiten a las particulares definiciones recogidas en las leyes mercantiles propias de cada jurisdicción nacional, toda vez que su ámbito es de carácter europeo y a ella deben acomodarse estructuras jurídicas propias de diferentes legislaciones nacionales que, si bien muestran clara afinidad entre sí, no definen de modo idéntico los conceptos jurídicos afectados por la Directiva.

Surge aquí una primera reflexión, que luego deberá modularse a tenor del principio que más abajo se enuncia. Y es que el acogimiento al **régimen especial descansa en que las operaciones mercantiles de que se trate se ajusten, en sus elementos caracterizadores, a los criterios exigidos en el artículo 83 del régimen especial.**

Este hecho suscitará algunas dudas y reflexiones, como las que hacen referencia a la escisión/segregación o a la cesión global de activo y pasivo, instituciones particularmente afectada por las disposiciones de la LME.

Ahora bien, no puede desconocerse en estas consideraciones la vigencia del **principio de unidad del ordenamiento jurídico** y, a resultas del mismo, el reconocimiento de que las calificaciones jurídicas que se realicen en una rama del sistema legal, despliegan sus efectos en las demás. La mejor hermenéutica jurídica no nos permite olvidar, y así lo ha aceptado sin reservas la DGT, que **en la medida en que una determinada operación cumpla los requisitos para ser calificada de un preciso modo (sea como fusión, escisión, etc.) en los términos establecidos en la legislación mercantil, la operación de que**

se trate deberá recibir igual calificación en el ámbito tributario, pudiendo en consecuencia acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal.

Se advierte, pues, esa comunicación de conceptos desde la ley mercantil —como ley de origen— a la tributaria o de destino, lo que parece saludable y lógico, al punto de que la resolución de numerosas consultas tributarias planteadas a la Administración fiscal se alcanza previo detallado escrutinio de la norma mercantil, antecedente necesario de la calificación fiscal. Ello no es óbice para que sea éste un terreno abonado para la polémica, pues dicha comunicación abre la puerta a que las reflexiones de un órgano administrativo -cualificado para pronunciarse sobre cuestiones tributarias- se extiendan a materias estrictamente mercantiles (la fusión horizontal o gemelar con socio común persona física; la fusión inversa *versus* disolución y liquidación de sociedades; o la escisión subjetiva a favor de una sola beneficiaria, por contraposición a la separación de socios, son buenos ejemplos de cuanto decimos).

En cualquier caso, y a pesar de esta dificultad hermenéutica, debe reconocerse el acierto de la DGT en la asunción del principio de calificación unitaria, con subordinación de la aplicación del régimen fiscal a las definiciones mercantiles de las operaciones.

Examinemos separadamente a continuación las cuatro clases de modificaciones estructurales que configura la LME y sus incidencias tributarias, para luego hacer ciertas consideraciones sobre el traslado de domicilio intracomunitario.

3. Transformación

Los artículos 3 y 4 de la LME definen el perímetro de lo que, a efectos legales, se entiende por transformación.

Por su parte, el TRLIS recoge en su artículo 26, relativo al período impositivo, en su número 2, letras c/ y d/, determinados efectos asociados a la transformación societaria. En principio, el mero hecho de la transformación no determina el cierre del período impositivo, salvo;

- c. *“Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante. Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 15.3 de esta Ley.*
- d. *Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.*
- e. *La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a ésta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria.”*

En este contexto, en el que se condicionan las consecuencias tributarias de la transformación sobre el período impositivo, a la concurrencia de las circunstancias contempladas en las anteriores letras c/

y d/, y rigiendo para el resto de efectos el principio de continuidad de la personalidad societaria y fiscal, merece la pena recordar lo expuesto en la contestación a consulta vinculante (en adelante, CV), 0534-08, relativa a una SICAV (Sociedad de Inversión de Capital Variable) que fue objeto de revocación de su autorización, conforme a lo prevenido en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (ley 35/2003), y de la consecuente cancelación de su inscripción en el registro administrativo habilitado al efecto. Se plantea la DGT el efecto de la “transformación” de la consultante en sociedad anónima ordinaria, en particular en lo que concierne a la compensación de bases imponibles negativas pendientes.

Debe reconocerse el acierto de la DGT en la asunción del principio de calificación unitaria, con subordinación de la aplicación del régimen fiscal a las definiciones mercantiles de las operaciones

La respuesta de la DGT, y es lo queremos destacar, **se basa en la construcción de un concepto de transformación distinto del propiamente mercantil**, al objeto de dar sentido al término utilizado en el artículo 26 del TRLIS precitado. **Se aparta aquí la DGT del concepto estricto de transformación originario de la ley mercantil**, diseñando una nueva y más amplia configuración del mismo. Así, dice en su contestación la DGT:

“En relación con la primera condición señalada, es necesario verificar si como consecuencia del proceso descrito tiene lugar “la transformación jurídica de la entidad”. Dicho concepto no abarca únicamente las modificaciones del tipo societario, sino que también se refiere a los supuestos en los que se produce una alteración en el estatuto o régimen jurídico. En este sentido, aunque la consultante conserva la misma forma societaria (sociedad anónima), sí se modifica su régimen jurídico porque con posterioridad no estará regulada por la normativa propia de las instituciones de inversión colectiva. En este sentido, la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, señala en su artículo 13.1 que “la autorización concedida a las ICC sólo puede ser revocada por la CNMV, además de por lo dispuesto en el artículo 85 de esta ley, en los siguientes supuestos: a) Por el incumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado cuatro del artículo 10 o en el artículo 11 de esta ley”.

El artículo 11 de la Ley 35/2003 regula los requisitos de acceso y ejercicio de la actividad y, en su apartado 1.b) establece que será, entre otros, requisito necesario para obtener y conservar la autorización, limitar su objeto social a las actividades establecidas en la citada ley., Esto determina que la ampliación del objeto social de la consultante más allá de los límites establecidos legalmente, suponga su exclusión del registro administrativo correspondiente, con las consiguientes modificaciones estatutarias y de actividad.

En definitiva, en el supuesto descrito en la consulta será de aplicación lo establecido en el artículo 26.2.d) del TRLIS, por lo que la transformación de la consultante supondrá, en primer lugar, la conclusión del periodo impositivo en que es de aplicación el régimen especial de la IIC en la fecha en que dicha transformación produzca sus efectos jurídicos; y en segundo lugar, el inicio de un nuevo periodo impositivo en que la sociedad tributará en el régimen general del impuesto, debiendo calcular la renta generada en la transmisión de elementos patrimoniales según indica el segundo párrafo del citado precepto.”

Como se observa, la DGT maneja un concepto de transformación que abarca, no sólo la transformación del tipo societario en términos mercantiles, sino también aquellas modificaciones en las que se produce una alteración del estatuto o régimen jurídico de la sociedad.

No cabe duda que hubiera sido deseable, desde el punto de vista de una ordenada integración del ordenamiento jurídico, que la propia ley fiscal hubiese recogido en su literalidad que el hecho determinante de la aplicación del artículo 26.2, letras c/ y d/ fuese, bien cualquier transformación o bien, aun sin haberla en sentido estricto, cualquier alteración del estatuto o régimen jurídico de la sociedad, de suerte que el intérprete no se hubiese visto obligado a apartarse en sus conclusiones del principio de calificación unitaria.

Adicionalmente, y como reconocimiento de la inexistencia de cualesquiera otros efectos ligados a la transformación que no estén expresamente previstos en la ley, en lo atinente al tratamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar (créditos fiscales que pasan del tipo especial de las SICAV's, el 1 %, al tipo general) especifica la contestación administrativa, con acierto:

“Establecido lo anterior, queda por dilucidar qué ocurrirá con las bases pendientes de compensación generadas cuando la sociedad se encontraba en el régimen especial.

El artículo 25.1 del TRLIS, señala que ‘las bases imponibles negativas que hayan sido objeto liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos’.

En cualquier caso, dicho precepto no establece ninguna especialidad en función del régimen general o especial en el que se generaron las bases imponibles negativas. Por tanto, en el caso planteado por la consultante, las bases negativas generadas en los períodos impositivos en que tributaba en el régimen especial de las IIC podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos. Dicho plazo se contará a partir de la finalización de cada uno de los períodos impositivos en que se generaron dichas bases imponibles negativas.”

Y si en la consulta precedente la DGT fuerza una interpretación no literal de la norma —lo que sólo se entiende, insistimos, al objeto de dar sentido a la misma—, en la CV 0354-09, concerniente a un supuesto de transformación de una Agrupación de Interés Económico en una sociedad limitada, se atiende el órgano administrativo al tenor literal de la ley. Así, señala la contestación administrativa:

“En consecuencia, en el contexto del Impuesto sobre Sociedades, la transformación de una AIE en una sociedad limitada, no producirá la conclusión del período impositivo a que se refiere el artículo 26.2.d). Ello obedece a que en este caso, la transformación de la forma jurídica de la entidad no supone ni la modificación del tipo de gravamen ni la aplicación a la entidad resultante de la transformación de un régimen especial. La transformación implicará la aplicación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Se va a pasar, dentro del ámbito del Impuesto sobre Sociedades, del régimen especial propio de las AIE al régimen general propio de las sociedades mercantiles, supuesto que, conforme al tenor literal del artículo 26.2.d sobre interrupción del período impositivo por causa de transformación, no está contemplado. Concluirá, pues, el período impositivo para la agrupación ahora transformada en sociedad limitada cuando finalice su ejercicio social, imputándose a dicho período la totalidad de la renta obtenida en el mismo, por lo que dichas rentas no quedarán sujetas al régimen especial propio de las AIE, sino al

régimen aplicable al sujeto pasivo, la sociedad limitada consultante, existente en el momento de devengo del tributo.”

3. Fusiones

En principio, el mero hecho de la transformación no determina el cierre del período impositivo

En materia de fusiones se advierte un significativo número de novedades que entrañarán consecuencias de orden tributario. Empecemos por resumir los nuevos conceptos y aspectos más destacados de la regulación ofrecida por la LME.

El artículo 22 de la misma conceptúa la fusión, en tanto agrupación de patrimonios —elemento esencial y definitorio de las mismas— del siguiente modo:

“En virtud de la fusión, dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan.”

En cuanto a las clases de fusión, en línea de continuidad con la regulación precedente, se diseñan dos tipos generales, la fusión por creación de una nueva sociedad y la fusión por absorción:

1. *“La fusión en una nueva sociedad implicará la extinción de cada una de las sociedades que se fusionan y la transmisión en bloque de los respectivos patrimonios sociales a la nueva entidad, que adquirirá por sucesión universal los derechos y obligaciones de aquéllas.*
2. *Si la fusión hubiese de resultar de la absorción de una o más sociedades por otra ya existente, ésta adquirirá por sucesión universal los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social de la sociedad absorbente en la cuantía que proceda”.*

Adicionalmente, y no como una clase de fusión sino como un proceso de fusión investido de características especiales, con exigencias particulares de justificación —se trata de un asunto directamente emparentado con la asistencia financiera—, el art. 35 de la LME recoge lo que en el mercado legal viene conociéndose como **fusión apalancada**:

“Artículo 35. Fusión posterior a una adquisición de sociedad con endeudamiento de la adquirente.

En caso de fusión entre dos o más sociedades, si alguna de ellas hubiera contraído deudas en los tres años inmediatamente anteriores para adquirir el control de otra que participe en la operación de fusión o para adquirir activos de la misma esenciales para su normal explotación o que sean de importancia por su valor patrimonial, serán de aplicación las siguientes reglas:

- 1.^a *El proyecto de fusión deberá indicar los recursos y los plazos previstos para la satisfacción por la sociedad resultante de las deudas contraídas para la adquisición del control o de los activos.*
- 2.^a *El informe de los administradores sobre el proyecto de fusión debe indicar las razones que hubieran*

justificado la adquisición del control o de los activos y que justifiquen, en su caso, la operación de fusión y contener un plan económico y financiero, con expresión de los recursos y la descripción de los objetivos que se pretenden conseguir.

3. ^a *El informe de los expertos sobre el proyecto de fusión debe contener un juicio sobre la razonabilidad de las indicaciones a que se refieren los dos números anteriores, determinando además si existe asistencia financiera.*

En estos supuestos será necesario el informe de expertos, cuando se trate de acuerdo unánime de fusión.”

Asimismo, la LME contempla un específico régimen de fusiones especiales, en los artículos 49 y 50 de la ley, donde junto a la llamada **fusión impropia** aparece la absorción de sociedad participada al noventa por ciento:

“Artículo 49. Absorción de sociedad íntegramente participada.

1. *Cuando la sociedad absorbente fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divida el capital de la sociedad o sociedades absorbidas, la operación podrá realizarse sin necesidad de que concurran los siguientes requisitos:*

1º. *La inclusión en el proyecto de fusión de las menciones 2.ª y 6.ª del artículo 31 y, salvo que se trate de fusión transfronteriza intracomunitaria, las menciones 9.ª y 10.ª de ese mismo artículo.*

2º. *Los informes de administradores y expertos sobre el proyecto de fusión. No obstante, el informe de los administradores será necesario cuando se trate de una fusión transfronteriza intracomunitaria.*

3º. *El aumento de capital de la sociedad absorbente.*

4º. *La aprobación de la fusión por las juntas generales de la sociedad o sociedades absorbidas.*

2. *Cuando la sociedad absorbente fuese titular de forma indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divide el capital de la sociedad absorbida, además de tener en cuenta lo dispuesto en el apartado anterior, será siempre necesario el informe de expertos a que se refiere el artículo 34 y será exigible, en su caso, el aumento de capital de la sociedad absorbente. Cuando la fusión provoque una disminución del patrimonio neto de sociedades que no intervienen en la fusión por la participación que tienen en la sociedad absorbida, la sociedad absorbente deberá compensar a estas últimas sociedades por el valor razonable de esa participación.*

Artículo 50. Absorción de sociedad participada al noventa por ciento.

1. *Cuando la sociedad absorbente fuera titular directa del noventa por ciento o más, pero no de la totalidad del capital de la sociedad o de las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada que vayan a ser objeto de absorción, no serán necesarios los informes de administradores y de expertos sobre el proyecto de fusión, siempre que en éste se ofrezca por la sociedad absorbente a los socios de las sociedades absorbidas la adquisición de sus acciones o participaciones sociales, estimadas en su valor razonable, dentro de un plazo determinado que no podrá ser superior a un mes a contar desde la fecha*

de la inscripción de la absorción en el Registro Mercantil. No obstante, el informe de los administradores será necesario cuando se trate de una fusión transfronteriza comunitaria.

2. En el proyecto de fusión deberá constar el valor establecido para la adquisición de las acciones o participaciones sociales. Los socios que manifiesten la voluntad de transmitir las acciones o participaciones sociales a la sociedad absorbente, pero que no estuvieran de acuerdo con el valor que para las mismas se hubiera hecho constar en el proyecto, podrán ejercitar, dentro del plazo de seis meses desde que notificaron su voluntad de enajenar sus acciones o participaciones, las acciones judiciales correspondientes para exigir que la sociedad las adquiera por el valor razonable que se fije en el procedimiento.
3. Las acciones o participaciones de los socios de la sociedad absorbida que no fueran adquiridas deberán ser canjeadas por acciones o participaciones propias que la absorbente tuviera en cartera. En otro caso, y siempre que no tenga que celebrarse la junta a solicitud de la minoría, los administradores están autorizados, si así lo prevé el proyecto de fusión, a elevar el capital en la medida estrictamente necesaria para el canje”.

Más adelante, el artículo 52 define como supuestos de **operaciones asimiladas a la absorción de sociedades íntegramente participadas**, lo que se conoce como **fusiones gemelares u horizontales** —entre hermanas— y la **fusión inversa**, todas ellas, junto a la impropia, recogidas hasta la fecha en el ya derogado artículo 250 del Texto Refundido de la Ley de las Sociedades Anónimas (TRLSA) en calidad de fusiones simplificadas

“Artículo 52. Supuestos asimilados a la absorción de sociedades íntegramente participadas.

1. Lo dispuesto para la absorción de sociedades íntegramente participadas será de aplicación, en la medida que proceda, a la fusión, en cualquiera de sus clases, de sociedades íntegramente participadas de forma directa o indirecta por el mismo socio, así como a la fusión por absorción cuando la sociedad absorbida fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones de la sociedad absorbente.
2. Cuando la sociedad absorbida fuese titular de forma indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divide el capital de la sociedad absorbente o cuando las sociedades absorbida y absorbente estén participadas indirectamente por el mismo socio, será siempre necesario el informe de expertos a que se refiere el artículo 34 y será exigible, en su caso, el aumento de capital de la sociedad absorbente. Cuando la fusión provoque una disminución del patrimonio neto de sociedades que no intervienen en la fusión por la participación que tienen en la sociedad absorbente o absorbida, la sociedad absorbente deberá compensar a dichas sociedades por el valor razonable de esa participación.”

Por último, como operación asimilada a la fusión, materialmente aparece un supuesto de naturaleza similar al de las cesiones globales de activo y pasivo tal y como éstas se venían recogiendo en el Derecho Societario anterior a la LME.

“Artículo 53. Operación asimilada a la fusión.

También constituye una fusión la operación mediante la cual una sociedad se extingue transmitiendo en bloque su patrimonio a la sociedad que posee la totalidad de las acciones, participaciones o cuotas correspondientes a aquélla.”

Desglosemos separadamente las incidencias tributarias ligadas a cada una de estas figuras:

a) Fusión apalancada

La Ley 3/2009 regula por vez primera la operación mercantil denominada “*fusión apalancada*”, esto es, aquella en la que a una adquisición en la que el comprador se endeuda para adquirir el control de otra entidad, le sigue la integración jurídica de ambas entidades, asunto que guarda estrecha relación con la asistencia financiera como concepto y con su admisibilidad y sus límites

De esta manera, el Derecho Mercantil español aborda la regulación de los efectos característicos de cierta figura de marcado sabor anglosajón, en operaciones normalmente previas a una fusión, figura a no dudarlo frecuente en la realidad del mercado —ha habido numerosas operaciones de esta clase en nuestra país—, que viene siendo conocida como **compra apalancada de empresas** (los denominados *leveraged buy-out* o LBO).

El supuesto de hecho que subyace en el transcrito artículo 35 de la LME es aquél en el que una sociedad (existente o creada a estos efectos; suele hablarse de una SPV o *Special Purpose Vehicule*) se endeuda para adquirir el control o determinados activos de otra y, con posterioridad a la adquisición y, en cualquier caso, dentro del plazo de los tres años siguientes a la adquisición, la sociedad endeudada absorbe a la adquirida (“*forward merger LBO*”, articulada como fusión impropia habitualmente) o, al contrario, la entidad adquirida absorbe a la endeudada (“*reverse merger LBO*”, o fusión inversa), con lo que finalmente la deuda acaba estando garantizada por el total patrimonio de la sociedad resultante de la fusión (sociedad adquiriente más sociedad adquirida).

Dada la necesidad de fortalecer la transparencia en estos procesos de fusión, el procedimiento natural de estas operaciones se viene rodeando de ciertos requerimientos relativos al proyecto común de fusión, al informe de administradores y al informe de expertos.

Ahora bien, fuera de estos aspectos no sustantivos de la clase de operaciones que nos ocupan, en esta monografía interesa destacar la estrecha relación de esta figura con el concepto, perfil y limitaciones propias de la asistencia financiera.

En principio, la normativa española mantiene la **prohibición general de asistencia financiera**, proscribiendo a las sociedades el anticipo de fondos, la concesión de préstamos, la prestación de garantías y la concesión de cualquier tipo de asistencia financiera dirigida a permitir la adquisición por un tercero de sus propias acciones o las de su sociedad dominante.

Nótese que las dos únicas excepciones previstas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas son, de un lado, los negocios dirigidos a facilitar al personal de la empresa la adquisición de sus acciones o de las acciones de otra propiedad del grupo, incluida, por tanto, las de la sociedad dominante de aquélla en la cual presta sus servicios y, de otro lado, las operaciones efectuadas por bancos u otras entidades de crédito en el ámbito de las operaciones ordinarias propias de su objeto social, siempre que éstas se sufraguen con bienes libres de la sociedad.

Pese a que la Ley 3/2009 no modifica la prohibición general de asistencia financiera, parece que el legislador sí ha querido excluir de dicha prohibición a las fusiones posteriores a compras

apalancadas, estableciendo una regulación específica para ellas (artículo 35 de la citada norma). No obstante, dicha exclusión no es absoluta, pues este tipo de operaciones tiene que someterse necesariamente a verificación por **experto independiente**, de forma que **en su informe se manifieste expresamente la ausencia de asistencia financiera**.

Es lo cierto que el primer borrador de la ley ponía mucho más énfasis en la necesaria flexibilización de la asistencia financiera, cosa que finalmente parece no se ha plasmado en el texto final, todo ello, obviamente, con independencia de la especial regulación de esta materia en su conexión con la fusión, como venimos exponiendo.

Desde el punto de vista **tributario**, cabe mencionar que la **compra apalancada seguida de una fusión impropia o inversa**, en la que la deuda de la adquisición se acaba integrando con el conjunto de activos de la adquirida una vez verificada la operación de fusión, sí ha sido abordada en distintas contestaciones a consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos, precisamente en relación con la necesidad de valorar la concurrencia o no de **motivación económica válida** en la operación.

En efecto, tanto en la CV 1698/07, como en la CV 1088/07, en las que se contemplan sendas operaciones de fusión en las que ha habido un previo endeudamiento para facilitar la compra, se razona sobre el **carácter suficiente de la motivación financiera a efectos fiscales**, lo que presume, como es natural, la viabilidad de la operación con carácter previo a su regulación por la Ley 3/2009.

En efecto, en la contestación a CV 1088-07, después, como es natural y conforme con el principio de calificación unitaria del ordenamiento jurídico, de admitir que:

“en la medida en que la operación de planteada cumpla los requisitos para ser calificada como una operación de fusión en los términos establecidos en la legislación mercantil anteriormente citada (artículos 235 y 250 del TRLSA), esta operación podrá acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS”,

en relación con la motivación económica válida de la operación (el “business purpose”), añade la DGT:

“En el escrito de consulta se indica que la operación planteada se realiza con la finalidad de integrar en una sola persona jurídica todas las actividades desarrolladas actualmente por A y B, para conseguir una mayor simplificación y racionalización de las actividades económicas, un ahorro de costes, mostrando una imagen única y homogénea frente a clientes y proveedores. Prueba de ello, es que hasta que no finalice el proceso de fusión, A y B arrendarán su negocio a la consultante con la finalidad de adelantar los efectos que se derivarían de la fusión, de tal manera que sea la consultante la encargada de desarrollar todas las fases inherentes al proceso de comercialización de productos informáticos. Asimismo, la fusión permitirá cumplir los requisitos exigidos por las entidades financieras que han concedido la financiación precisa para que la consultante adquiriera las dos entidades participadas, lo que asegura la liquidez necesaria para garantizar

Pese a que la Ley 3/2009 no modifica la prohibición general de asistencia financiera, parece que el legislador sí ha querido excluir de dicha prohibición a las fusiones posteriores a compras apalancadas

la devolución del préstamo, situando a las entidades financieras en el mismo rango de prioridad que los acreedores de las sociedades absorbidas. Estos motivos se pueden considerar económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 96.2 del TRLIS.”

Y en parecidos términos se expresa la CV 1698-07, cuando respecto de la motivación señala la contestación administrativa que:

“esta operación de fusión se realiza con la finalidad de facilitar las negociaciones con bancos para conseguir una financiación adecuada, así como con posibles inversores interesados en participar en parte del proyecto empresarial que doten de una mayor robustez financiera a la empresa. Igualmente, facilitará el análisis de los resultados reales de la actividad económica. Estos motivos se pueden considerar económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 96.2 del TRLIS.”

Dicho esto, y aceptado que la Administración fiscal admite sin reservas la aplicación del régimen especial de Capítulo VIII, Título VII del TRLIS a supuestos en los que la motivación económica descansa en esa mejora de condiciones financieras obtenidas a resultas de una fusión, y ello pese a la existencia de ventajas fiscales implícitas en la misma -como la deducibilidad del fondo de comercio de fusión afluído en aquella-, una reciente sentencia de la Audiencia Nacional introduce algún matiz nada despreciable, siempre y cuando la entidad absorbente sea una nueva sociedad holding.

En efecto, en su Sentencia de 7 de mayo de 2007, la Audiencia Nacional afirma que;

“no habiendo acreditado la actora que la operación de fusión realizada responda a un auténtico interés económico, la única conclusión que se alcanza es que se trató de una complicada operación articulada con la única finalidad de obtener un beneficio fiscal, como es que los beneficios obtenidos por MISA desde el año 1998 se reduzcan en el importe del préstamo y en el de la amortización del fondo de comercio generado.

... pese a los esfuerzos dialécticos de la actora, no es posible llegar a la conclusión de que la motivación económica ha existido en la operación de absorción de MESA por MISA, pues en principio, como resultas de la controvertida operación, no se aprecia que haya existido una reestructuración o racionalización empresarial que supongan una mejora de las actividades, pues la entidad absorbente MISA, después de la fusión desarrolla la misma actividad que con anterioridad ejercía la absorbida MESA, prácticamente con el mismo personal y los mismos medios.

Por otro lado, la absorbente MISA, antes de la fusión tampoco realizaba una actividad económica propia, ya que no se puede considerar como tal, la mera tenencia de acciones y participaciones así como la actividad necesaria para financiar la operación de adquisición de las acciones, como sostiene la actora, pues es evidente que dichas actividades no constituyen actividad económica o empresarial por sí misma.

Además los motivos económicos alegados por la actora resultan un tanto artificiosos, pues, como se expone claramente en el Acuerdo de liquidación, “desde un punto de vista económico, los motivos alegados tampoco son válidos, ya que no es admisible que una sociedad pague el coste de adquisición de, precisamente, esa sociedad por un tercero, y no sea éste, el adquirente, el que cargue con los gastos de su adquisición. Es decir, la compra que realiza MIVH de la sociedad MESA no la paga este grupo alemán sino la propia MESA”.

En definitiva, no habiendo acreditado la actora que la operación de fusión realizada responda a un auténtico interés económico, la única conclusión que se alcanza es que se trató de una complicada operación articulada con la única finalidad de obtener un beneficio fiscal, como es que los beneficios obtenidos por MISA desde el año 1998 se reduzcan en el importe del préstamo y en el de la amortización del fondo de comercio generado y no tributen íntegramente.”

El reciente reconocimiento de la tipicidad de las fusiones apalancadas en la nueva LME descalifica cualquier reproche de artificiosidad que a las mismas pueda hacerse

En suma, la Audiencia Nacional sostiene un argumentario que parece contener un rechazo medular a la aceptación fiscal de las fusiones apalancadas, señaladamente en el caso de que la absorbente sea una sociedad *holding* específicamente utilizada y diseñada para facilitar el endeudamiento, con el objetivo final de materializar la adquisición de las acciones o participaciones de la sociedad *target*. La base argumental descansa en la no apreciación del motivo de reestructuración o racionalización de actividades empresariales que pueda permitir una mejora de las actividades económicas desarrolladas, pues el hecho de ser la absorbente una holding sólo produce el efecto de resituarse una actividad previamente desarrollada en el seno de absorbida en la adquirente, no una mejora productiva.

Todo ello con independencia de que, incluso antes de la aprobación de la LME, tales fusiones apalancadas se han venido realizando profusamente en el mercado legal, al objeto de utilizar los flujos de caja generados por la sociedad objeto de compra en la atención de los pagos de intereses y principal de la deuda contraída en la adquisición de la sociedad objetivo o *target*, y para emplear los propios activos de esta última sociedad a fin de garantizar la deuda incurrida.

En nuestra opinión, sin embargo, no hay duda de la concurrencia de una finalidad económica suficiente, más allá del concepto estrecho de reestructuración productiva que maneja el tribunal —concepto a su parecer excluyente de los muchos otros motivos económicos que se advierten en esta clase de operaciones—, pero es que, además, el reciente reconocimiento de la tipicidad de las fusiones apalancadas en la nueva LME descalifica cualquier reproche de artificiosidad que a las mismas pueda hacerse.

En efecto, en el campo fiscal, esa tipificación de la figura no debería pasar desapercibida, pues al cabo viene a representar un supuesto justificado de excepción a la asistencia financiera prohibida.

A priori, es cierto que el tenor literal del artículo 81 del TRLSA (“La Sociedad no podrá anticipar fondos, conceder préstamos, prestar garantías ni facilitar ningún tipo de asistencia financiera para la adquisición de sus acciones o de acciones de su Sociedad dominante por un tercero”), podría llevarnos a la conclusión de que la fusión apalancada entra de lleno en el ámbito de la asistencia financiera prohibida, toda vez que de este modo la sociedad está financiando la adquisición de sus acciones con cargo a su patrimonio. Sin embargo, como ha venido admitiendo la doctrina, no cabe predicar tal ilicitud de modo automático, incluso *ex ante* LME. Así lo entiende Ricardo Bayona Giménez (RdS Monografía N° 19, pág. 294):

“Los ‘leveraged buy out’ no están prohibidos en nuestra legislación en sí mismos considerados. Sino que

suponen un resultado que de no provocarse por los cauces legalmente previstos y adoptando los requisitos y cautelas establecidos, se podrá entender asistencia financiera prohibida, si se reúnen todos los requisitos de esta operación y en especial el elemento intencional, característico de la prohibición tipificada en el artículo 81 L.S.A. Si por el contrario el resultado viene provocado por un negocio causal previsto en nuestra legislación y donde se garantice la protección de intereses en juego, el negocio habrá de entenderse completamente válido y eficaz". ("La prohibición de Asistencia Financiera para la Adquisición de Acciones Propias").

En esta línea, no presentaría ningún problema que la devolución del préstamo se realizase con cargo a recursos libres mediante distribución de dividendos.

En parecidos términos se pronuncia Luis Fernández del Pozo, quien opina: "Esa es mi opinión, congruente con el papel completivo de la prohibición (la prohibición no se despliega en aquellos supuestos en que existan mecanismos propios de garantía de terceros y socios). No son ajenas a esta opinión consideraciones de índole práctica: la necesidad de arbitrar mecanismos para que acuerdos ilícitos queden sanados en aras de la seguridad jurídica (cfr. art. 246 L.S.A.) en el marco de los arts. 115 y ss. LSA" ("Revisión crítica de la prohibición de asistencia financiera", Luis Fernández del Pozo, RdS, núm. 3, 1994, pág. 188)"

b) Fusión inversa:

Las fusiones inversas, recogidas hasta su derogación en el art. 250 del TRLSA como una modalidad de fusión simplificada, aparecen en el art. 53 de la LME como uno de los supuestos asimilados a la absorción de sociedad íntegramente participada, y están pensadas para aquellos supuestos en los que la sociedad absorbida sea titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones de la absorbente.

En esta modalidad, tan solo en el supuesto de producirse la titularidad indirecta de la absorbente, se requerirá informe de experto y, en su caso, aumento de capital de la absorbente. Así, provocando la absorción una disminución del patrimonio neto de cualquier sociedad no afectada ni involucrada en la fusión (las intermedias), podrá y deberá compensarse a las mismas por el valor razonable de la participación.

Centrándonos en el supuesto de **fusión inversa directa**, tras unas primeras vacilaciones iniciales en las que la identidad de efectos prácticos y resultados económicos susceptibles de alcanzarse, bien mediante una fusión inversa, bien mediante una disolución y liquidación de la absorbida (dominante de la absorbente), condujeron a la DGT a rechazar esta figura como autentica fusión, posteriormente, fueron de nuevo el principio de calificación unitaria y la subordinación de los conceptos fiscales y mercantiles —a lo que ayudó la explícita alusión a la figura en el artículo 250 TRLSA como fusión simplificada—, los que convencieron a la DGT para variar esta posición y aceptar el encaje de esta figura en el ámbito de las fusiones, por ende susceptible de acogimiento al régimen especial de reestructuración.

Sirva de ejemplo, entre otras muchas recaídas en este ámbito, la contestación a CV 0336-09, en la que el órgano administrativo establece:

"por tanto, en la medida en que la operación planteada cumpla los requisitos para ser calificada como una operación de fusión en los términos establecidos en la legislación mercantil anteriormente citada, esta operación podrá acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS en las

condiciones y requisitos establecidos en el mismo. En este sentido, el artículo 83 del TRLIS no distingue que los valores atribuidos a los socios de la entidad disuelta procedan de una ampliación de capital de la sociedad adquirente o bien de acciones propias que ésta última recibiera como consecuencia de la operación de fusión.”

c) Fusión gemelar

Denominamos fusión gemelar —entre hermanas— u horizontal a la figura, también contemplada en el art. 53 de la LME, en la que cabe excluir la ampliación de capital de la absorbente en aquellos supuestos en los que las sociedades fusionadas estén *“íntegramente participadas de forma directa o indirecta por el mismo socio”*.

Ciertamente la redacción de la ley 3/2004 presenta, desde el punto de vista del criterio sostenido hasta hace poco por la DGT, un cambio importante. Efectivamente, el artículo 250 del TRLSA se expresaba en los siguientes términos:

“Artículo 250. Fusiones simplificadas.

1. Cuando la sociedad absorbente fuera titular, de forma directa o indirecta, de todas las acciones o participaciones sociales en que se dividiera el capital de la sociedad absorbida, el proyecto de fusión no tendrá que incluir referencia alguna al tipo y al procedimiento de canje de las acciones o participaciones sociales ni a la fecha a partir de la cual las nuevas acciones darán derecho a participar en las ganancias sociales, y no será necesario el aumento del capital de la absorbente ni los informes de administradores y de expertos sobre el proyecto de fusión.
2. La misma regla será de aplicación cuando la sociedad absorbente estuviera íntegramente participada, de forma directa o indirecta, por la sociedad absorbida, y cuando la sociedad absorbente y la absorbida estuvieran íntegramente participadas, de forma directa o indirecta, por una tercera.”

Obsérvese que la norma vigente alude a la participación alcanzada por un **“mismo socio”**, en tanto que la anterior hacía referencia a una **“tercera”**, lo que sirvió a la DGT para interpretar que los supuestos de fusiones gemelares participadas por un mismo socio persona física, siempre que se prescindiera de la ampliación de capital de la absorbente (procedimiento simplificado), no eran propiamente fusiones protegidas.

Asumida esta interpretación por la Administración, cuando la participación común venía dada por la existencia de una o varias personas físicas en el capital de las sociedades objeto de fusión, se entendía que no llegaban a cumplirse los requisitos de la fusión simplificada, de manera que la figura no quedaba válidamente encajada en el ámbito de las fusiones y, por ende, en el régimen especial del TRLIS.

Repasando las consultas de la DGT, encontramos la CV 0599-97, donde se aceptaba, sin más, el acogimiento al régimen especial de diferimiento y neutralidad (Cap. VIII del Título VII del TRLIS), por tratarse de una fusión en sentido mercantil -incluso antes de la reforma del TRLSA por la Ley 19/2005-. Más tarde, las CV 2413-06 y CV 0011-07, no es que argumenten un rechazo del acogimiento a dicho régimen de manera concluyente por mor de la inexistencia de atribución de valores al socio de las extinguidas/absorbidas, como literalmente exige el artículo 83 1 a/ del citado TRLIS (circunstancia que a juicio de la DGT no

resultaba impeditiva de la aceptación fiscal), sino que, ateniéndose al tenor literal de la norma mercantil, recogían una interpretación por cuya virtud quedaban excluidas de la protección fiscal dispensada por dicho régimen, aquellas fusiones gemelares verificadas sin ampliación de capital, en las que los socios comunes en el proceso de integración fuesen personas físicas y no sociedades. Ambas contestaciones a consulta se basaban en una lectura literal del art. 250.2 del TRLSA, texto en el que figura la alusión a una “tercera”, concepto interpretado por la DGT como referencia exclusiva a una tercera sociedad.

Así, en la CV 2413-06, se lee:

“En consecuencia, la operación de fusión planteada no se realiza al amparo de lo dispuesto en el artículo 250 del TRLSA, puesto que no se cumple ninguno de los presupuestos de hecho descritos en el mismo, y en particular, no se cumple lo previsto en el apartado segundo de dicho precepto, puesto que las dos entidades intervinientes en la operación (absorbente y absorbida) no están participadas de forma directa o indirecta por una tercera sociedad, sino por tres personas físicas”.

Y la CV 0011-07, en la misma línea, señala:

“Sin embargo, no ocurre lo mismo en relación con la fusión entre A y C, por cuanto se exige para su aplicación que la absorbente tenga, directa o indirectamente, la totalidad del capital de las entidades absorbidas, requisito que no concurre en el caso planteado, donde el 50% del capital de C es de titularidad de una persona física”.

Lo que subyacía en el planteamiento de la DGT (no cabe duda de ello y es una preocupación atendible), era que en los casos de participación común por persona física, las fusiones gemelares podían convertirse en un mecanismo de envejecimiento de la cartera de las personas físicas, quienes podían remansar plusvalías latentes en las participaciones más antiguas, amortizando los títulos de más reciente titularidad (bastaba para ello con elegir, como absorbente, aquella entidad cuyo capital estaba representado por las participaciones de más antigüedad en el patrimonio del socio). Por ello se inclinaba la DGT por esa interpretación literal de la norma, que no obstante tenía el inconveniente de inhabilitar la facilidad procedimental reconocida a los operadores jurídicos desde la Ley 19/1995

También parecía preocupar a la DGT la posibilidad, introducida por el art. 250.2 del TRLSA, de que la fusión gemelar pudiera realizarse entre sociedades en las que las participaciones del socio eran ostentadas, no ya directa, sino indirectamente por una tercera -aunque ésta fuese una sociedad-, pues esta posibilidad -la indirecta-, abría la puerta a otras consideraciones, como la de poderse apreciar, eventualmente, la existencia de transmisiones patrimoniales encubiertas de participaciones entre socios directos e indirectos, con incierto efecto tributario. Esto es algo que las nuevas previsiones del artículo 53 LME parecen haber despejado.

Existen numerosas contestaciones a consultas vinculantes en las que, una vez verificado que la participación común es ostentada por una o varias sociedades en igual proporción, acaban concluyendo que nada puede objetarse al acogimiento de las mismas al régimen especial de diferimiento, de nuevo en base a ese principio de calificación unitaria tantas veces citado en esta monografía. Así, la CV 0727-09, establece:

“por otra parte, la aplicación del régimen fiscal especial exige que los socios de la sociedad que se extingue como consecuencia de la fusión pasen a ser socios de la sociedad absorbente. Así se desprende en el artículo 83.1.a) del TRLIS, al establecer la necesidad de atribuir a los socios de la sociedad absorbida valores representativos del capital de la sociedad absorbente.

Sólo en las fusiones
impropias cabe excluir la
atribución de títulos, no
en las restantes

No obstante, en este caso particular en donde las sociedades absorbidas y absorbente están íntegramente participadas por el mismo socio de forma directa, no parece absolutamente necesario que se produzca tal atribución de títulos. En efecto, aún cuando no se produzca esa atribución de valores de la sociedad absorbente, al existir un único socio en todas las entidades que participan en la operación, la situación patrimonial de éste no varía sustancialmente ya que sigue participando en el mismo patrimonio antes y después de la operación de fusión, con la particularidad de que el valor de la participación en las absorbidas incrementa el valor de la participación tenida en la sociedad absorbente con posterioridad a la fusión, cumpliéndose así la neutralidad requerida en el capítulo VIII del título VII del TRLIS para la aplicación del régimen fiscal especial.”

Y la CV 0174-08, confirma:

“No obstante, en este caso particular en donde la sociedad absorbida y absorbente están íntegramente participadas por el mismo socio de forma directa, no parece absolutamente necesario que se produzca tal atribución de títulos. En efecto, aún cuando no se produzca esa atribución de valores de la sociedad absorbente, al existir un único socio de ambas entidades, la situación patrimonial de éste no varía sustancialmente ya que sigue participando en el mismo patrimonio antes y después de la operación de fusión, con la particularidad de que el valor de la participación en la absorbida incrementa el valor de la participación tenida en la sociedad absorbente con posterioridad a la fusión, cumpliéndose así la neutralidad requerida en el capítulo VIII del título VII del TRLIS para la aplicación del régimen fiscal especial.”

Obsérvese, pues, cómo la **doctrina administrativa ha aceptado que no es consustancial para la aplicación del régimen especial el hecho de que no haya atribución de títulos, esto es, ampliación de capital en la absorbente, superando la literalidad del artículo 83.1. a/ del TRLIS, conclusión a la que sirve el principio de calificación unitaria referido. Lo único que motivaba el rechazo de la DGT a la procedencia del régimen especial era, insistimos, que la participación común fuera ostentada por personas físicas.**

No obstante, dado que **la nueva redacción de la LME permite —al referirse sin más al “socio”— que la participación común sea ostentada indistintamente por sociedad o por persona física**, y como quiera que subsiste la preocupación de la DGT por evitar los artificiosos envejecimientos de cartera que podrían producirse mediante la anulación de las participaciones de la sociedad de mas reciente titularidad, a través de la amortización de sus títulos —postura, insistimos, tan inconfesada como visible en las contestaciones de la DGT—, el órgano administrativo —en nuestra opinión, esta vez sí, de forma absolutamente forzada y contradictoria con lo que hasta la fecha venía sosteniendo— vira ostensiblemente en su argumentario. De ello es muestra la reciente contestación a CV 1357-09 (ex post LME), que anticipamos muy polémica y sorprendente, en la que se

advierde el cambio de razonamiento administrativo. Se señala en la misma lo que sigue:

“A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, se entenderá por:

a. fusión: la operación por la cual:

- Una o varias sociedades transfieran a otra ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la otra sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad.
- Dos o más sociedades, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, transfieren a una sociedad constituida por ellas la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios de títulos representativos del capital social de la nueva sociedad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad.
- Una sociedad transfiere, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio activo y pasivo a la sociedad que posee la totalidad de los títulos representativos de su capital social.”

Por tanto, las definiciones contenidas en el artículo 83.1 del TRLIS son fiel reflejo de las definiciones contenidas en el artículo 2 de la Directiva 90/434/CEE.

Sin embargo, la operación que se plantea en el escrito de consulta no cumple ninguna de las definiciones señaladas ni en la Directiva 90/434/CEE ni en el propio artículo 83 del TRLIS. En particular, la realización de una operación de fusión exige, como regla general, la existencia de una contraprestación a los socios de las sociedades absorbidas, mediante la atribución de títulos representativos del capital de la entidad absorbente, con la finalidad de cumplir la equivalencia económica que estas operaciones requieren, si bien con una única excepción, que se produce cuando la sociedad absorbente posee la totalidad de títulos representativos del capital social de la absorbida.

Por tanto, según se establece en la propia Directiva comunitaria, la ausencia de ampliación de capital en la sociedad absorbente, y por ello, de atribución de los títulos generados a los socios de la sociedad absorbida está previsto exclusivamente para un único caso: el supuesto en que la sociedad absorbente participa en el 100% del capital de la absorbida, circunstancia que no concurre en el caso planteado.

Por tanto, en aplicación de la Directiva comunitaria, la realización de la operación por la cual una entidad absorbe a dos entidades entre las que no existe ningún porcentaje de participación, requiere como condición sine qua non la existencia de una ampliación de capital en la entidad absorbente, con la finalidad de atribuir títulos a los socios de las sociedades absorbidas. Dicha circunstancia no concurre en el caso planteado, dado que no existe ninguna participación entre las entidades afectadas por la operación señalada, sin que a estos efectos deba considerarse válido el hecho de que las tres sociedades estén participadas por varios socios personas físicas que resulten coincidentes.

Por tanto, teniendo en cuenta que, en este caso concreto, no se cumple la definición contenida en el artículo 83 del TRLIS ni en la propia Directiva 90/434/CEE, lo cual impediría que la operación tenga esa calificación a efectos fiscales dado que, tampoco cumple las condiciones establecidas en el artículo 83 del TRLIS para considerar una operación como fusión, esta operación no podrá acogerse al régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

No obstante, si esta operación se realiza con la consiguiente ampliación de capital en la entidad absorbente, se cumplirían los requisitos exigidos en el artículo 83 del TRLIS para ser calificada como fusión a efectos fiscales.”

Obsérvese el marcado cambio de criterio; sólo en las fusiones impropias cabe excluir la atribución de títulos, no en las restantes. Esta es la literalidad de la norma comunitaria y española, así que no hay régimen especial sin ampliación de capital, lo contrario de lo que hasta ahora se sostenía. Ya no se relativiza la atribución de títulos, como en precedentes consultas, ni se subordinan las categorías fiscales a las mercantiles, sino que, so pretexto de una interpretación estricta, se excluye del régimen especial toda operación que no entrañe ampliación de capital —con la excepción de la fusión impropia—. Y todo, es evidente, para evitar que se “cuelen” los envejecimientos de cartera, induciendo con este criterio a realizar ampliaciones de capital en la absorbente.

Nos parece una solución por completo forzada e injusta, que se aparta del principio de calificación unitaria, y que acaba produciendo una indeseable consecuencia, cual es, en la práctica, la efectiva proscripción de la fusión gemelar simplificada, lo que carece de sentido y obliga a los operadores jurídicos a realizar ampliaciones de capital en esta clase de fusiones, aumentos de capital de los que, en la práctica, podría prescindirse sin efecto adverso alguno.

Se ven así dañadas las facilidades que ofrece esta clase de fusiones, que habrían permitido sortear ecuaciones de canje, valoraciones e informes de expertos.

Ante la imposibilidad de argumentar contra la literalidad de una norma mercantil que, omnicomprendivamente, se refiere a la condición indistinta del socio común (persona física o jurídica), se fuerza una desafortunada interpretación que pretende excluir del ámbito de la neutralidad fiscal las fusiones gemelares en las que la absorbente prescinde de ampliar su capital.

Tal vez, puestos a forzar la norma, hubiese sido más razonable centrar el argumento en la necesidad de formular una ecuación de canje a efectos fiscales, al objeto de promediar la antigüedad de la cartera, pero despacharse de este modo contra las fusiones gemelares desata unas consecuencias injustas y desproporcionadas que hacen perder el sentido de la regulación mercantil de la LME

d) Operaciones asimiladas a la fusión

Más arriba se ha transcrito el artículo 53 de la LME, en el que, bajo la leyenda de operación asimilada a la fusión, se incluyen supuestos de extinción de entidades que transmiten su patrimonio a la sociedad titular de la totalidad de las acciones o participaciones ostentadas sobre aquélla.

Se trata, en definitiva, de una cesión de patrimonios asimilable a la fusión, cuya necesidad regulatoria, en términos mercantiles, no alcanzamos a entender plenamente justificada, máxime habida cuenta la superación de la cesión global de activo y pasivo como operación meramente liquidatoria, convertida en un nuevo instrumento de transmisión de empresas.

Así, puede hablarse de una cesión de patrimonios asimilable a la fusión, realizada por sociedad íntegramente participada a favor de la sociedad socia única, y con extinción de la cedente; ésta no recibe nada a cambio de la cesión, de manera que su patrimonio, reducido a cero, no necesita liquidación. Su resultado es exactamente el mismo que el de la absorción de sociedad íntegramente participada; y su realización deberá cumplir los mismos requisitos y tendrá las mismas dispensas. Pero, como sucede en la absorción por sociedad íntegramente participada, fuera de sus especialidades, rige el régimen general de la fusión, por ejemplo, en orden a la elaboración del proyecto, su depósito, efectos, o tramitación registral.

El sometimiento a las normas de la fusión excluye a estas figuras de las reglas de la nueva cesión global del activo y pasivo, que no se aplicarán, a no ser por vía de analogía, por más que se trate también de una verdadera cesión. Quizás la más llamativa exclusión sea la del derecho de oposición de los acreedores, que existe en la cesión global pero no en la fusión, y no debe existir en la cesión del patrimonio asimilada a la fusión (salvo, en uno y otro caso, si se pretende prescindir de la junta de la sociedad absorbente).

4. La cesión global de activo y pasivo

La nueva LME transforma de raíz esta figura. Efectivamente, configura esta institución como una más de las modificaciones estructurales que contempla, de forma que se convierte en algo más que un simple mecanismo liquidatorio -sin desconocer esta variante, eso sí-, constituyéndose en un nuevo instrumento de transmisión de empresas.

Su concepto se encuentra recogido en el art. 81.1 de la LME:

“Una sociedad inscrita podrá transmitir en bloque todo su patrimonio por sucesión universal, a uno o a varios socios o terceros, a cambio de una contraprestación que no podrá consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario».

Además, se precisa: *“La sociedad cedente quedará extinguida si la contraprestación fuese recibida total y directamente por los socios. En todo caso, la contraprestación que reciba cada socio deberá respetar las normas aplicables a la cuota de liquidación”.*

Nótese que la contraprestación recibida puede atribuirse bien a la sociedad cedente, bien directamente a los socios. En este último caso, la distinción con la fusión por absorción estará en la contraprestación recibida, toda vez que en la cesión global de activo y pasivo no puede consistir en acciones, participaciones o cuotas de socios del cesionario y en la fusión por absorción debe consistir precisamente en eso.

De previsible consecuencia fiscal es la precisión que consta en el art. 82 de la LME, según el cual:

“Cuando la cesión global se realice a dos o más cesionarios, cada parte del patrimonio que se ceda habrá de constituir una unidad económica”.

En definitiva, la transmisión de una empresa como tal, a favor de un tercero, y cuya contraprestación —por ejemplo, monetaria— sea recibida por el transmitente, viene ahora a ser definida, en tanto modificación estructural, como cesión global de activo y pasivo. Pero si el patrimonio societario se desagrega y se transmite a más de un cesionario, es preceptivo que cada bloque constituya una unidad económica autónoma, esto es, un todo capaz de funcionar por sus propios medios (cesión global plural)

El sometimiento a las normas de la fusión excluye a estas figuras de las reglas de la nueva cesión global del activo y pasivo

Así, tal y como declara la exposición de motivos de la Ley, se rompe amarras con la concepción clásica de esta figura, que venía limitándola al ámbito propio de la liquidación, definiéndose ahora esta institución, novedosamente, como un instrumento jurídico al servicio de la transmisión de empresas.

Lo cierto es que esta concepción liquidatoria de la cesión era más clara en el ámbito de las sociedades limitadas que en el de las anónimas. Así, la operación de cesión global se recogía en el artículo 266 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/89, de 22 de diciembre, donde se señalaba que:

“una vez disuelta la sociedad se abrirá el período de liquidación, salvo en los supuestos de fusión o escisión total o cualquier otro de cesión global de activo y pasivo”.

En efecto, era en el marco de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada donde el carácter de mecanismo liquidatorio —por cierto, señalado por la Dirección General de Registros y del Notariado en sus Resoluciones— se advertía sin lugar a dudas. Así, el artículo 117 de la Ley 2/95, de 23 de marzo, incluido en la sección segunda (liquidación) del capítulo X (de la disolución y liquidación), regulaba la cesión global en los siguientes términos:

1. *“La Junta General, con los requisitos y la mayoría establecidos para la modificación de los estatutos, podrá acordar la cesión global del activo y del pasivo a uno o varios socios o terceros, fijando las condiciones de la cesión.*
2. *2. El acuerdo de cesión se publicará una vez en el ‘Boletín Oficial del Registro Mercantil’ y en un diario de gran circulación en el lugar del domicilio social, con la expresión de la identidad del cesionario o cesionarios. En el anuncio se hará constar el derecho de los acreedores de la sociedad cedente y de los acreedores del cesionario o cesionarios a obtener de cesión.*
3. *3. La cesión no podrá ser realizada antes de que transcurra un mes, contado desde la fecha del último anuncio publicado. Durante ese plazo, los acreedores de la sociedad cedente y cesionario o cesionarios podrán oponerse a la cesión en las mismas condiciones y con los mismos efectos previstos para el caso de fusión. En el anuncio a que se refiere el apartado anterior deberá mencionarse expresamente este derecho.*
4. *4. La eficacia de la cesión quedará supeditada a la inscripción de la escritura pública de extinción de la sociedad”.*

Por último, el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio,

se refería a la cesión global del activo y pasivo en su artículo 246, incluido en la sección segunda (de la liquidación de sociedades y del cierre de su hoja registral) del capítulo VIII (de la disolución y liquidación de sociedades y del cierre de la hoja registral), del título II (de la inscripción de los empresarios y sus actos) señalando que:

1. “Cuando exista cesión global del activo y del pasivo, la cesión se hará constar en escritura pública otorgada por la sociedad cedente y por el cesionario o cesionarios.
2. En la inscripción de la cesión global se harán constar, además de las circunstancias generales.”

Pues bien, frente a este conjunto normativo, que permite sostener la afirmación de la exposición de motivos, y frente a la concepción liquidatoria de la cesión derivada del mismo, se alza la nueva configuración legal de esta institución. En efecto, la ley va a permitir que una sociedad transmita en bloque todo su patrimonio a otra u otras sociedades por sucesión universal a cambio de una contraprestación que no podrá consistir en acciones, participaciones o cuotas del cesionario.

Pues bien, el supuesto enunciado en el artículo 81.2 suscita alguna cuestión fiscal merecedora siquiera de ser apuntada. En efecto, se trata de un mecanismo de transmisión de empresas, con la particularidad de que la contraprestación es recibida total y directamente por los socios, extinguiéndose la sociedad cedente.

Esto es, la entidad transmitente será la sociedad, pero dado que la contraprestación se abona a los socios directamente desde y por la compradora —por ministerio de la ley parece que la contraprestación es imperativo entregarla a los socios, eso sí, respetando los criterios de fijación de la cuota de liquidación—, parece que, a efectos fiscales, la transmisión de empresa se produce desde la sociedad, si bien no es ésta la que tiene derecho a la contraprestación, sino su socio.

¿Habrá, en consecuencia, los hechos imposables propios de la transmisión de empresa, producida en sede de sociedad y, adicionalmente, los propios de la disolución y liquidación en sede de socio? Eso es lo que parece.

Sin embargo, nos cabe alguna duda; dado el carácter de modificación estructural que marca y rodea a la cesión, así como el cobro directo de la contraprestación por el socio, y habida cuenta de la simultánea extinción *ope legis* de la transmitente, ¿cabe alguna posibilidad de entender que, en realidad, se trata de una transmisión operada por el socio a favor de un tercero, que desconoce a efectos tributarios la sociedad en cuyo ámbito el negocio se desarrollaba? Ciertamente parece difícil interpretarlo así, pero lo dejamos apuntado.

En nuestra opinión, y es tal vez una cuestión *de lege ferenda*, la más razonable interpretación de la fiscalidad de la figura —que parece componerse de una venta de empresa por una sociedad y una liquidación societaria, con su inherente realización de plusvalías en sede de socio—, si se pretenden cohonestar sus efectos tributarios con el carácter de modificación estructural que atribuye a la misma la nueva normativa, debería ser la de configurar la transmisión patrimonial desde la cesionaria a la cedente como una transmisión en la que las plusvalías quedasen suspendidas, esto es, fiscalmente diferidas, a la vez que se gravara de manera efectiva la plusvalía obtenida por el socio en la liquidación societaria con arreglo al régimen general que le corresponda —según sea persona física o jurídica—, toda vez que el socio no permanece en la estructura societaria posterior a la modificación estructural, sino que se desliga de la cesionaria resultante.

Piénsese que si se hubiera optado por una absorción justificada en motivos de reestructuración, seguida de la venta por los socios de la absorbida de las participaciones recibidas en el canje, el efecto de diferimiento en sede de la absorbida –cesionaria– y la posterior tributación efectiva en sede del socio de esta última, por mor de la ulterior realización de las acciones o participaciones recibidas en el canje, se habría llegado a los mismos efectos.

Si pretendemos dotar a la cesión global de activo y pasivo de un régimen fiscal propio de su naturaleza de modificación estructural, ésta podría ser una alternativa, que no desconocería el carácter de plusvalía realizada en sede de socio, pero que no desataría consecuencias ligadas a la reestructuración o modificación estructural, esto es, la agrupación patrimonial.

5. Escisiones

En materia de escisiones, ciertamente el régimen legal que dibuja la LME opera una transformación sustancial, de suerte que, frente a las dos clases de escisión conocidas, la total y la parcial, se añade la **novedosa figura de la segregación**, a todos los efectos configurada como una escisión, materialmente asimilable a una aportación no dineraria de rama de actividad.

Así, la nueva ley define estas tres clases de escisión del siguiente modo:

“Artículo 69. Escisión total.

Se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde.

Artículo 70. Escisión parcial.

1. *Se entiende por escisión parcial el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes, recibiendo los socios de la sociedad que se escinde un número de acciones, participaciones o cuotas sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde y reduciendo ésta el capital social en la cuantía necesaria.*
2. *Si la parte del patrimonio que se transmite en bloque está constituida por una o varias empresas o establecimientos comerciales, industriales o de servicios, podrán ser atribuidas a la sociedad beneficiaria las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de la empresa que se traspa.*

Artículo 71. Segregación.

Se entiende por segregación el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias.”

A todas las escisiones y también, por lo tanto, a las segregaciones, se aplicará el régimen legal de las escisiones que les es propio, de suerte que a lo que conoce la ley fiscal como aportación de rama de actividad se aplicarán las reglas de la escisión (aprobación por junta general, informes de expertos, etc.).

Más específicamente, el art. 72 de la LME contiene una concreta modalidad de segregación, que materialmente reproduce el esquema de la aportación no dineraria del conjunto de la actividad empresarial de la transmitente, institución que en el mercado legal se viene denominando **filialización**. Así el art. 72 estipula:

“Artículo 72. Constitución de sociedad íntegramente participada mediante transmisión del patrimonio. Se aplicarán también, en cuanto procedan, las normas de la escisión a la operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria”.

La recalificación legal de la aportación de rama en segregación, con independencia de entrañar el cumplimiento de determinadas exigencias procedimentales y de garantía, nada obsta para que le resulta de aplicación, a nuestro modo de ver, el régimen fiscal definido en el artículo 83.2.3 del TRLIS. Se aplica el régimen legal de la escisión, con sus requisitos tuitivos, pero, materialmente, tal y como aparece descrita en la norma tributaria, su estructura es por completo coincidente con la que define la figura mercantil de la segregación. Será en todo caso la doctrina administrativa la que lo confirme, pero la identidad esencial entre una y otra figura da fácil cabida, en el ámbito de la Directiva Comunitaria y en el propio del TRLIS, a la inclusión de la segregación entre las figuras protegidas por el diferimiento.

Decíamos que se contemplan tres modalidades de escisión. Las dos primeras, sobradamente conocidas; la total, que supone la extinción de la personalidad jurídica de la escindida, y la parcial, donde subsiste la entidad escindida y se transmite un bloque patrimonial a la beneficiaria, sea o no ésta de nueva creación.

Pues bien, en referencia a estas modalidades tradicionales, vale recordar que el criterio de calificación fiscal debe ceder ante el mercantil, de modo que, operaciones que materialmente parecen producir idénticos resultados, en tanto sean -y sólo en tal caso-, formalmente aceptadas como operaciones de escisión, resultarán acreedoras al régimen de neutralidad y diferimiento fiscal.

Es éste el supuesto de una **escisión parcial impropia**, en la que **la entidad escindida segrega una rama a favor de su socio único, lo cual, sin duda, produce efectos equivalentes a los de una reducción de capital con devolución de aportaciones**.

Otros conceptos con los que puede estar familiarizado el lector, y que no dejan de ser escisiones totales o parciales, con ciertas características que abocan a un determinado tratamiento fiscal, son, por ejemplo, la escisión subjetiva, que es aquélla en la que se cumple la regla de proporcionalidad cuantitativa pero no cualitativa, y la escisión financiera, que se da cuando el patrimonio transmitido está representado por una cartera de control ostentada sobre una tercera sociedad

La especialidad de la segregación radica en que, a cambio del traspaso en bloque de parte del patrimonio de la sociedad escindida, que debe formar obviamente una unidad económica, no

son los socios de dicha sociedad los que reciben acciones o participaciones de la beneficiarias, sino que dichas acciones o participaciones las recibe la propia sociedad escindida.

De ahí la indiscutible identidad con la aportación no dineraria de una unidad económica al capital de una entidad beneficiaria, que no obstante debe rodearse de las exigencias legales propias de una escisión.

Vale recordar que el criterio de calificación fiscal debe ceder ante el mercantil

En cuanto al régimen legal de la escisión y normas especiales, sintéticamente destacamos lo más relevante:

- La escisión se rige por las normas de fusión, salvo sus propias especialidades.
- Si participan sociedades de distinta nacionalidad, se regirá por sus respectivas leyes nacionales. Si se trata de sociedades anónimas europeas, se aplicará régimen que en cada caso les sea aplicable.
- Si un elemento activo, en una escisión total, no ha sido repartido en el proyecto, se atribuye de forma proporcional entre las beneficiarias.
- Si es del pasivo, en el mismo caso de escisión total, responden todas las beneficiarias solidariamente.
- Si las sociedades beneficiarias son anónimas o comanditarias por acciones, es necesario un informe de expertos independientes sobre el patrimonio social no dinerario. En el informe de los administradores se hará mención del mismo, así como del Registro Mercantil en que estén depositados estos informes o vayan a depositarse.
- Si las sociedades que participan en la escisión son anónimas o comanditarias por acciones, sean beneficiarias o escindidas, es necesario un informe de expertos independientes sobre el proyecto de escisión. El experto lo nombre el Registro Mercantil y puede ser uno solo para todas las sociedades.
- Si el acuerdo se toma en Junta Universal y por unanimidad (lo que debe preverse, como es obvio, antes del acuerdo), no son necesarios los informes de los expertos independientes, si así lo acuerdan previamente los socios. Es decir, en estos casos, en el orden del día de la Junta que apruebe la escisión de todas las sociedades debe preverse la dispensa del informe de expertos independientes.
- Existe obligación para los administradores de todas las sociedades de informar sobre los cambios patrimoniales posteriores al proyecto de escisión. Unos los harán directamente, los de la escindida,

y los otros por comunicación de ésta.

- Finalmente, se establece la responsabilidad solidaria de todas las sociedades beneficiarias hasta el importe del activo neto recibido por las mismas por las obligaciones asumidas por cualquiera de ellas y la responsabilidad de la sociedad escindida, si no se extingue, por la totalidad de la deuda.

Pues bien, en materia de escisiones son varios los asuntos que merece la pena se aborden en esta monografía.

I. De un lado, y en relación con la **escisión parcial operada mediante reducción de reservas**, pueden hacerse las siguientes consideraciones.

Es sabido que tradicionalmente la doctrina científica se planteaba la necesidad o no de reducción del capital social por parte de la escindida en estos casos. Desde el punto de vista de la situación económico-patrimonial por la que puede atravesar aquélla, era evidente que podía negarse con carácter general la existencia de una presunta obligación de reducción, de ahí la expresa mención recogida en el hoy derogado artículo 252.2, “*reduciendo la sociedad, en su caso y simultáneamente, el capital social*”, lo que parecía circunscribir aquel deber a los casos en que la masa patrimonial restante se encontraba por debajo de la cifra de capital social.

En la situación contraria, cuando el patrimonio superaba al capital, era admitido que, toda vez que existía una masa patrimonial no afecta al régimen de garantía de aquél, podía ésta ser dispuesta para su segregación y posterior agregación a la sociedad o sociedades beneficiarias, acto al que, al menos imperativamente, no había de acompañarse la reducción comentada (en esta línea de interpretación, RODRÍGUEZ ARTIGAS). Bien es cierto que no se trataba de una opinión unánime, pues otros autores entendían que la escisión supone la división de la organización de la sociedad que se escinde y subsiguiente traslado a la sociedad beneficiaria de un patrimonio organizado; y que esa disminución patrimonial no se debía imputar progresivamente a reservas disponibles, reserva legal y capital, sino que había de efectuarse proporcionalmente sobre cada uno de esos elementos, haciendo de esta forma siempre inevitable la reducción de su capital.

Sin embargo, el cambio de redacción en la definición de esta institución, desde aquel “*reduciendo la sociedad, en su caso, y simultáneamente, el capital social en la cuantía necesaria*”, hasta el actual “*reduciendo ésta el capital en la cuantía necesaria*” (pero reduciéndolo, entendemos) parece abocarnos a considerar que, en lo sucesivo, toda escisión parcial debe pasar por una reducción de capital, de suerte que si la disposición patrimonial opera sólo sobre las reservas, nacerá la eventualidad de calificar esta operación como un mero reparto de dividendos o como una atribución gratuita de beneficios a ciertos socios.

II. Otro aspecto de interés en el que se hace visible la variación operada por la LME se produce en el ámbito de la **retroacción contable**, institución o pacto privado entre las partes de automático traslado al ámbito tributario por virtud del artículo 91 del TRLIS:

“Las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 83 de esta ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles”

Pues bien, la LME obliga a fijar en los proyecto de fusión o escisión, con determinadas excepciones, *“la fecha a partir de la cual la fusión (en nuestro caso, la escisión) tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad”*.

Se corrige de este modo una incorrecta transposición de las Directivas comunitarias en materia de Derecho societario, que había dado lugar a la subordinación, también en el terreno fiscal, de la retroacción o imputación de rentas a la extinción de la sociedad escindida, lo que hacía que esta institución no desplegara efectos, sin fundamento bastante para ello, en las escisiones parciales.

En efecto, el derogado artículo 236 de TRLSA exigía incluir en el proyecto *“la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la Sociedad a la que traspasan su patrimonio”*, precisión de un tenor literal muy distinto del previsto en la actual LME.

La remisión de la norma mercantil a las disposiciones de plan contable aconseja conocer la posición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) en esta materia, pues en definitiva es este Instituto el que fija el criterio a que habrá de someterse el proyecto de escisión en este aspecto.

Tal criterio se contiene en la contestación a consulta N° 1, publicada en el BOICAC número 75. Se refiere al ICAC a la normativa derogada, si bien sus criterios son extrapolables, sin duda alguna, a la legislación actual.

Empieza diciendo el ICAC que el artículo 235 d) del TRLSA, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, era resultado de la transposición de la Tercera Directiva 78/855/CEE (trasposición por otro lado, insistimos, realizada con cierta incorrección que enmienda la LME).

Pues bien, una reciente **contestación a consulta evacuada por el ICAC**, emitida previa petición de informe a la Abogacía del Estado del Ministerio de Economía y Hacienda, deduce del contenido de la Ley 16/2007, llamada de Reforma Contable, y del propio Plan General de Contabilidad, consecuencias de sustancial calado mercantil en lo que respecta a la retroacción contable, con obvia incidencia tributaria.

En efecto, la contestación a consulta, a partir de la distinta configuración que las Normas de Registro y Valoración del PGC establecen entre las Combinaciones de negocios (NRV n° 19) y las Operaciones Intragrupo (NRV n° 21), deduce ciertas consecuencias seriamente limitativas del alcance del pacto de retroacción sólo respecto de las primeras. Recuérdese que en tales combinaciones se sigue el método de adquisición, y que la contabilización de las operaciones de fusión y escisión en las que una entidad adquiere el control de otra -con identificación de las empresas adquirente y adquirida-, debe referirse indudablemente a la fecha de adquisición del control.

Nos recuerda el ICAC que si bien la Ley de Sociedades Anónimas —léase, hoy, LME— ordena que en el proyecto de fusión se mencione la fecha de retroacción, esta mención ha de estar supeditada a los métodos contables que se establezcan para el registro y valoración de las fusiones y escisiones (así lo contempla, explícitamente, la LME hoy en día).

Por ello, ya a partir de la entrada en vigor de la normativa que emana de la Ley 16/2007 y, en particular, del nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, entiende el ICAC que dada la metodología de registro contable de estas operaciones ubicadas en el ámbito de la NRV nº 19 sobre Combinaciones de negocios, no puede designarse de forma potestativa una fecha de fusión a efectos contables anterior a la fecha de adquisición del control.

En apoyo de esta tesis, de clara y manifiesta incidencia en el ámbito mercantil, cita el ICAC el informe de la Abogacía del Estado, en el que se incluye la siguiente conclusión:

“PRIMERA.- Tras la entrada en vigor del Nuevo Plan de Contabilidad, la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio, será la de toma de control efectivo por la sociedad adquirente y, por tanto, sólo a partir de la fecha en que se adopte el acuerdo de la junta de accionistas de la sociedad adquirida sobre el proyecto de fusión, siempre que contenga pronunciamiento sobre la asunción de control del negocio por la adquirente, aunque no podrá referirse a un momento anterior.

SEGUNDA.- Lo expuesto para las fusiones es igualmente aplicable a las escisiones de sociedades.”

En definitiva, en una fusión incluida en el ámbito de las **Combinaciones de negocios** reguladas en la Norma de Registro y Valoración nº 19ª del Plan General de Contabilidad, la **fecha de efectos contables ha de coincidir o, en todo caso, no podrá ser anterior a la fecha de adquisición, es decir, aquélla en la que la sociedad adquirente obtiene el control de la sociedad adquirida**. En ausencia de un control previo, el informe de la Abogacía del Estado considera que **la fecha de toma de control no puede ser anterior a la aprobación en junta general del proyecto de fusión o escisión**, en los términos expresados en la conclusión anteriormente reproducida.

Muy distinto será el supuesto de una fusión o escisión realizada en el ámbito de la NRV nº 21 (**Operaciones intragrupo**), toda vez que en estos supuestos el **control es previo, y preexiste a la formalización jurídica de las operaciones**, en cuyo caso nada impide que las sociedades involucradas puedan **pactar una fecha de eficacia anterior, si bien con el límite del cierre del ejercicio anterior**.

III. Otro modo de articular una escisión, previsto por la norma, que se desprende del artículo 76 de la LME —técnicamente no se trata de una clase de escisión, sino de una peculiaridad en la regla de atribución de participaciones a los socios—, da lugar a lo que ha venido llamándose **escisión subjetiva o de atribución concentrada**.

Pues bien, existe en la práctica jurídica un malentendido muy extendido sobre el concepto de escisión subjetiva. Generalmente se entiende que existe una escisión subjetiva cuando se atribuye a los socios una participación en las sociedades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la participación que tenían en la sociedad que se escinde, con objeto, en general, de atribuirle a uno o varios socios (pero no a todos) la totalidad de las participaciones de una sociedad beneficiaria de la escisión.

Sin embargo, la validez mercantil de este concepto se subordina a ciertos requisitos que conviene

precisar, ya que, en principio, es consustancial a la escisión la regla de proporcionalidad en la atribución de los patrimonios que se escinden (mediante canje de las acciones o participaciones de las sociedades beneficiarias de la escisión) a los socios de la sociedad que se escinde. Esta característica se da tanto en la definición de la escisión contenida en la legislación mercantil, como hemos visto, como en la recogida en la legislación fiscal (artículo 83.2.1 del TRLIS).

No puede designarse de
forma potestativa una
fecha de fusión a efectos
contables anterior a la
fecha de adquisición del
control

Ahora bien, el hecho de que se exija que la atribución de participaciones de la sociedad o sociedades beneficiarias de la escisión sea proporcional, no impide atribuir a uno o más socios (pero no a todos) tan solo participaciones de una de las sociedades que se escinden y al resto (con exclusión de los anteriores socios) participaciones de la otra sociedad. Esto es posible, como se verá, bajo unas reglas mínimas.

Y es que este tipo de escisión no quiebra la regla de la proporcionalidad, consustancial en esta operación societaria, siempre que en ella exista una proporcionalidad cualitativa, pues la proporcionalidad de la escisión puede ser tanto cuantitativa como cualitativa.

La proporcionalidad cuantitativa se da cuando se atribuye a los socios de la sociedad que se escinde un número de participaciones en cada una de las sociedades beneficiarias de la escisión, igual a su participación en la sociedad que se escinde.

La proporcionalidad cualitativa se produce cuando se atribuye una participación en los patrimonios que se escinden —mediante adjudicación de las participaciones de sociedades beneficiarias de la escisión— igual a la que se tenía en la sociedad escindida.

Pero cabe una precisión importante; un buen entendimiento de la normativa sobre escisiones parte de exigir que la regla de la proporcionalidad deba darse en las sociedades beneficiarias de la escisión (aunque sea concentrando la participación de un socio en una sola sociedad), pero no entre la sociedad beneficiaria de la escisión y la que se escinde.

De ahí que el único precepto que da carta de naturaleza a la escisión subjetiva (o escisión con atribución concentrada) implícitamente —tal vez de un modo menos inequívoco que en el anterior artículo 252.1.2, segundo párrafo, del TRLSA—, presuponga la existencia de una “*pluralidad de sociedades beneficiarias*” (artículo 76 LME), pues si se segregara el patrimonio de una sociedad aportándolo a una sola entidad beneficiaria de la segregación, a cambio de acciones o participaciones de ésta y se atribuyese a uno de los socios la participación íntegra en el capital de tal beneficiaria, no existiría una atribución proporcional; se estaría atribuyendo una integridad a quien sólo tiene una parte.

Pues bien, siendo ésta la opinión mercantil más sólidamente defendible, la misma parece haber sido acogida por la propia doctrina administrativa en materia tributaria. En efecto, la DGT, en CV 0015-02,

se ha inclinado por entender que una **escisión subjetiva a favor de una sola entidad, constituya o no el patrimonio segregado una rama de actividad, responde, en su naturaleza, al concepto de separación de socios, no propiamente al de escisión**. En efecto, en la citada consulta se puede leer:

“La primera alternativa que se nos plantea consiste en la realización de una operación que, pese a la calificación por el consultante como escisión parcial, no reúne los requisitos que el artículo 252 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece para dichas operaciones. La escisión parcial, de acuerdo con el citado artículo, requiere que las acciones o participaciones sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión se atribuyan a los accionistas de la sociedad que se escinde de manera proporcional a sus respectivas participaciones lo que, en el caso consultado, supone que tanto el socio A como el socio B reciban acciones de la sociedad beneficiaria de cada una de las escisiones, mientras que la operación planteada por el consultante, no atribuye participaciones de la entidad beneficiaria de cada escisión a los dos socios de las sociedades escindidas, sino sólo a uno de ellos, parece encuadrarse en el concepto de separación de socios, por lo que no podría acogerse al régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS”

Este criterio, que excluye del ámbito de las escisiones aquellas de índole subjetiva que se verifican en favor de una sola beneficiaria, correctamente alineado con una adecuada interpretación de la norma mercantil, ha sido reiterado por la DGT en otras y numerosas contestaciones a consultas, como la CV 2376 -08 o la CV 0320-09.

IV. Por otro lado, en materia de calificación y de armonización entre los criterios mercantiles y fiscales, vale la pena destacar lo referente a las **escisiones parciales impropias**.

En ese sentido, léase la contestación a CV 1086-09, que reza como sigue;

“La sociedad A es filial al 100% de la entidad C. Se pretende llevar a cabo una reestructuración de A con la finalidad de que se dedique exclusivamente a la adquisición, tenencia y arrendamiento de pisos y locales de negocio, lo que implica desprenderse de las participaciones en B.

En este sentido, la delimitación de los supuestos que constituyen una escisión parcial susceptible de ampararse en el régimen fiscal especial (rama de actividad, cartera de control) debe partir de la concurrencia, como mínimo, de los requisitos exigidos en la normativa mercantil. Desde esta perspectiva el patrimonio segregado debe estar constituido por participaciones mayoritarias en una o varias entidades. Igualmente, resulta necesario que el patrimonio que permanece en sede de la entidad escindida esté constituido al menos por participaciones mayoritarias en otra u otras entidades, o bien por una rama de actividad. Ambas circunstancias parecen cumplirse en el caso consultado, en la medida en que se segrega una participación mayoritaria en la entidad B permaneciendo en el patrimonio de la entidad A la actividad económica destinada al arrendamiento y tenencia de pisos y locales de negocio. No obstante, estas son circunstancias de hecho que deberán ser probadas, en su caso, ante los órganos competentes. Dado que esta operación es una escisión parcial impropia puesto que la entidad beneficiaria tiene participación en el capital de la entidad escindida, siempre que esta operación sea calificada a efectos mercantiles como una escisión y no una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios o una distribución de reservas en especie, igual consideración tendría a efectos fiscales, en cuyo caso la operación planteada de escisión financiera

podría acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS”.

Por otro lado, en similares términos a los expresados en aquellas fusiones gemelares u horizontales de procedimiento simplificado, en las que la participación común era ostentada por socios personas físicas, la DGT, en CV 0555-07, ha entendido que **la calificación como escisión parcial impropia no procede si los socios de la escindida receptores del patrimonio segregado son personas físicas:**

“la operación descrita en el escrito de consulta, pese a su denominación por la consultante como escisión financiera, no cumple tales requisitos, por cuanto una operación de escisión exige que las participaciones mayoritarias que se segregan de la entidad escindida (en este caso, la consultante) sean objeto de aportación a otra entidad, nueva o ya existente. En el caso planteado, no se produce tal circunstancia sino que las participaciones de la entidad segregada se entregan a los socios de la consultante, personas físicas. Esta operación no cumple los requisitos necesarios para su calificación como escisión financiera a que se refiere el citado artículo 83.2.1º.c) del TRLIS, sino que parece más bien un supuesto de reducción de capital con devolución de aportaciones en especie a los socios.”

6. Traslado del domicilio social al extranjero

Aun no siendo propiamente una modificación estructural, es objeto de especial atención por la LME.

La nueva ley contempla tanto el traslado de domicilio de España al extranjero como su contrario, si bien las consecuencias fiscales que pueden producirse en el ámbito del ISS se anudan al primero de ellos.

En efecto, el impuesto societario, en su artículo 17. 1 a/, configura un régimen de realización de plusvalías por desafectación de activos que viene a ser un auténtico “exit tax”. Dice el citado artículo:

1. “Se integrara en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:
 - a. Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En este caso será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 85.”

Ahora bien, conviene en este ámbito hacer una precisión. **El mero traslado de domicilio social al extranjero no es presupuesto de aplicación del artículo 17. Este solo desata efectivas consecuencias cuando lo que se traslada, con o sin traslado del domicilio social, es el domicilio o residencia fiscal.** Así lo reconoce la CV 1237-07, cuando señala:

“Conforme a las manifestaciones realizadas por la consultante y a las circunstancias que describe, la intención de la misma es trasladar su domicilio social a Luxemburgo. No se aclara, sin embargo, si también trasladaría a ese Estado su residencia a efectos fiscales. Las implicaciones fiscales relativas al Impuesto sobre Sociedades de la consultante, derivadas del traslado de su domicilio social a Luxemburgo, serían distintas si se produce el traslado del domicilio social y la residencia a efectos fiscales o si sólo se produce el traslado de domicilio social, manteniendo en España su residencia a efectos fiscales. A continuación, se señalan las consecuencias en cada caso.

Traslado del domicilio social y la residencia a efectos fiscales a Luxemburgo.

En este supuesto, la consecuencia de ambos traslados es que la consultante deja de ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a partir del momento en que se produzca el efectivo traslado de la residencia a efectos fiscales, siendo de aplicación lo establecido en el citado artículo 17.1.a) del TRLIS.

Traslado del domicilio social a Luxemburgo, manteniendo en España su residencia a efectos fiscales.

En este supuesto, en el que se mantendría la sede de dirección efectiva de la sociedad en España, la consultante seguiría siendo sujeto pasivo de Impuesto sobre Sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 7 del TRLIS."

Y como quiera que el factor determinante de las consecuencias fiscales se anuda al concepto de domicilio fiscal, permítasenos, para concluir estos comentarios, una breve digresión acerca de este último.

Pues bien, en el contexto de las relaciones fiscales internacionales, y a consecuencia de que, en el ejercicio de su soberanía, diferentes jurisdicciones nacionales pueden atribuir a las personas jurídicas la condición de residentes fiscales en su territorio en razón de criterios dispares de legalidad interna -sujetando a las mismas a obligación personal de contribuir-, pueden generarse en ocasiones los denominados conflictos de doble residencia.

Los Convenios de Doble Imposición suelen plantearse la resolución de estos conflictos, producidos tanto en el ámbito de las personas físicas como en el de las jurídicas. En el marco de estas últimas, los Convenios tienden a resolver aquellos atribuyendo la tributación exclusiva sobre la entidad afectada por el conflicto, al país en el que se sitúe la **sede de dirección efectiva** de la misma.

Es preciso, por lo tanto, conocer cuáles son los criterios que la legislación española emplea para definir tal concepto.

El vigente artículo 8 del TRLIS recoge los criterios por los que se entiende que una determinada entidad es residente en territorio español, quedando a sus resultas la obligación personal de contribuir. Así, nos dice la norma (y prescindimos, de momento, de las adiciones introducidas por la Ley 36/2006, las medidas antiparaíso que más abajo se comentarán);

1. "Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:
 - a. Que se hubieren constituido conforme a las Leyes españolas.
 - b. Que tengan su domicilio social en territorio español.
 - c. Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades."

Y más adelante;

2. El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su domicilio

social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.”

Pues bien, en línea con lo que es una constante de nuestra legislación tributaria en materia del Impuesto sobre Sociedades, este artículo otorga especial importancia al concepto de sede de dirección efectiva en cuanto atañe a la fijación de la residencia de las personas jurídicas, asociando el mismo al lugar donde esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

Con mayor precisión, el ya remoto Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/82, de 15 de octubre), precedente inmediato del actual, en su artículo 22 definía como dirección efectiva de la entidad, a efectos de la fijación de su domicilio fiscal, el lugar en el que concurrían las siguientes circunstancias:

3. *“Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.*
4. *Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.*
5. *Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.”*

A su vez, el artículo 23 del citado Reglamento establecía unas reglas de prelación de criterios, aplicables en aquellos supuestos en los que las circunstancias arriba precitadas no concurrían, en su totalidad, en el domicilio social de la entidad.

Como se observa, en la normativa vigente, la noción de sede de dirección efectiva se vincula al lugar donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Para concretar este concepto jurídico indeterminado, ciertamente pueden ayudar los criterios que ofrecía el anterior Reglamento del impuesto, cuyo objeto era ubicar el domicilio fiscal de la entidad en una determinada Delegación de Hacienda del territorio nacional. Pero no cabe duda, en todo caso, de que se trata de una cuestión problemática, que exige una valoración individual de cada caso concreto.

Pues bien, en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales, conviene tener presente lo que, a estos efectos, establece el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E.

Así, en principio, el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (como es sobradamente conocido, España adapta sistemáticamente los distintos Convenios de Doble Imposición que hasta la fecha ha suscrito a aquél), en su punto 1, señala:

“1.- A los efectos de este Convenio, la expresión ‘residente de un Estado contratante’ significa toda

persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.”

Y el apartado 3 del citado artículo 4, añade:

“3.- Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.”

Debe decirse que en lo atinente a los conflictos de doble residencia, planteados en el marco de los Convenios de Doble Imposición, son escasos los pronunciamientos de la doctrina administrativa. Por tal motivo, cobra especial relevancia una contestación a consulta evacuada por la DGT de fecha 7 de Mayo de 2002, en la que se contempla un conflicto de doble residencia producido en el marco del Convenio de Doble Imposición hispano-irlandés. Se trata del caso de una entidad que, constituida con arreglo a la ley española, no obstante dice mantener su sede de dirección efectiva en Irlanda. Al objeto de dar respuesta al contribuyente respecto de los criterios a emplear a efectos de dirimir tal conflicto, merece la pena destacar, en esta digresión, alguno de los párrafos de la referida contestación, en la que se puede leer:

“Supuesto que se da esa condición previa, la doble residencia, el Convenio establece que la potestad tributaria para gravar a la entidad como Estado de residencia va a corresponder a aquel donde se encuentre su sede de dirección efectiva. El Convenio no define este concepto. Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sí dan algunas pautas importantes para su interpretación. Así, la sede de dirección efectiva será ‘el lugar donde se adoptan sustancialmente las decisiones comerciales y de gestión claves para encauzar la actividad económica de la entidad. La sede de dirección efectiva será normalmente el lugar donde toma sus decisiones la persona o grupo de personas de mayor jerarquía dentro de la entidad (por ejemplo, el consejo de administración), el lugar donde se determinan las estrategias de la entidad en su conjunto; sin embargo no puede darse una regla definitiva al respecto y para determinar la sede de dirección efectiva habrán de ser examinados todos los hechos y circunstancias que concurran en cada caso’ (Párrafo 24, comentarios al Artículo 4)”.

Más adelante, añade la referida contestación; “Sus oficinas, empleados y activos estarán ubicados en Irlanda (si bien no está claro si la empresa tiene alguna estructura o subcontrata todos los servicios que presta como también da a entender la consulta). La mayoría de los miembros del Consejo de Administración son residentes en Irlanda, donde se celebran todas las reuniones del Consejo. La entidad estaría controlada y gestionada en Irlanda. Examinadas estas circunstancias a la luz de los comentarios transcritos más arriba, parece claro que la sede de dirección efectiva... se encontraría en Irlanda”.

En definitiva, la doctrina de la OCDE se inclina por considerar como criterio prevalente en la resolución de los conflictos de doble residencia, el relativo al lugar donde se sitúe la sede de dirección efectiva, concepto jurídico indeterminado que obliga a hacer un análisis casuístico de los supuestos que se presenten, si bien, como recuerda la DGT, debe ponerse el énfasis en el lugar donde radique el centro de decisión ejecutivo de la entidad. De modo que, en defecto de la clara ubicación del consejo directivo o de administración, la

“**sede de dirección efectiva**” debiera situarse donde se encuentre la gestión clave (“*key management*”) y la toma de las decisiones empresariales “sustanciales” de la sociedad que, de ordinario, coincidirá con el lugar donde se encuentre el personal más cualificado (“*the most senior person or group of persons*”).

La importancia de esta consulta, que marcó la línea a seguir por alguna otra posterior, radicó en la asunción de los criterios emanados del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, conocidos a través de sus Comentarios, y que constituyen interpretación auténtica de los Convenios.

Por cierto, y con ello concluimos estas notas, recuérdese que el concepto de domicilio fiscal se ha visto salpicado recientemente por las **medidas antiparaíso**, introducidas por la [ley 36/2006](#) en nuestro ordenamiento, que añade un nuevo párrafo a este artículo 8 del TRLIS en los siguientes términos.

“La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.”

Recientes interpretaciones del nuevo artículo han acotado su alcance, en el sentido de entenderse (CV 0026-09), que:

“la norma exige analizar no sólo los bienes o derechos poseídos de manera directa sino también de manera indirecta, es decir, a través de entidades participadas o interpuestas que posean bienes o derechos ubicados en territorio español. Precisamente, este análisis aplicado al caso consultado determinaría una situación contraria a la pretendida por la norma, ya que la sociedad consultante no tiene sus activos principales, directa o indirectamente, situados en territorio español, sino situados en el extranjero a través de las participaciones que constituyen su activo. Por lo que no procederá la aplicación de la presunción establecida en el artículo 8 del TRLIS al caso concreto planteado en el escrito de consulta”.

Igualmente, en el caso de una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros, la CV 1704-08 establece:

“cuando la entidad residente en territorio español no desarrolla actividad económica diferente a la tenencia de participaciones en entidades no residentes como en el caso consultado, la presunción establecida en el TRLIS determina valorar si sus activos principales, directa o indirectamente, consisten en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, es decir, la norma exige analizar no sólo los bienes o derechos poseídos de manera directa sino también de manera indirecta, esto es, a través de entidades participadas o interpuestas que posean bienes o derechos ubicados en territorio español, como fuentes de rentas. Precisamente, este análisis aplicado al caso consultado determinaría que la sociedad consultante no tiene sus activos principales, directa o indirectamente, situados en territorio español, sino situados en el extranjero a través de las participaciones que constituyen su activo. Lo que significa que ninguno de los socios de la consultante se encontrará en el ámbito de aplicación de la presunción señalada, por cuanto que, además, la tributación en territorio español por las rentas procedentes de las entidades

participadas en el extranjero no se altera respecto de la que resultaría de considerar a tales inversores radicados en paraísos fiscales residentes en territorio español.”



El Régimen Especial de los Grupos de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis del Régimen a la luz del Derecho Comunitario y Problemas Prácticos de Aplicación

Alfonso Viejo Madrazo.

Abogado. Asociado-Senior de Landwell-PwC

Resumen:

El autor analiza diversas cuestiones relacionadas con el Régimen Especial de los Grupos de Entidades (REGE), en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Se plantean, nuevamente, cuestiones relativas a la adecuación del Régimen previsto en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, del IVA, al Derecho Comunitario, concretamente al mandato del artículo 11, de la Directiva 2006/112/CE, a la vista de la recientemente publicada Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de fecha 2 de julio de 2009, sobre aplicación armonizada del Régimen de Grupos de IVA en la Unión Europea. La segunda parte de este trabajo se dedica al comentario, sin ánimo de exhaustividad, de diversas dudas interpretativas, problemas y cuestiones de interés derivadas de la aplicación práctica del REGE en sus casi dos años de vigencia. Se analizan algunas dudas interpretativas, problemas y cuestiones de interés surgidos en diversas áreas tales como la territorialidad, perímetro subjetivo, contenido del régimen, tanto en su “modalidad básica”, como en su “modalidad avanzada”, etc. a la luz de la posterior normativa de desarrollo, opiniones vertidas por los distintos autores, así como de la doctrina de la Dirección General de Tributos, a través de más de una decena de consultas publicadas desde la aprobación del REGE.

Abstract

The Author examines several aspects in connection with the Spanish VAT group option. Questions regarding the compatibility of the Spanish VAT grouping option as implemented in Articles 163 sexies to 163 nonies of the Spanish VAT Act 37/1992, with Article 11 of the EU Directive 2006/112/CE, are again brought for analysis, in light of the recently released Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, dated 2 July 2009, on the harmonized application of the VAT grouping rules. Second part of this job is devoted to the commentary of some interpretation doubts, problems and other points of interest in connection with the practical application of the VAT grouping option in the Spanish VAT Law through its almost two years of effect. The Author comments on several areas such as territorial scope, who can form a VAT group, contents of both the, so called, “basic” and the “advanced” option, etc. in light of later legislative development, different Authors’ opinions and several tax rulings issued by the Spanish General Directorate of Taxes on the application of the Spanish VAT grouping scheme.

Palabras clave:

IVA, REGE, grupos de entidades, Comisión Europea, VAT Group, Amplisientífica

- I. Introducción
- II. Análisis del REGE a la luz del Derecho Comunitario:
 - a. El REGE en el derecho comunitario
 - b. Origen del REGE en la Ley 37/1992, del IVA
 - c. Adecuación del REGE a la Directiva 2006/112/CE
- III. Problemas prácticos de aplicación:
 - a. Territorialidad
 - b. Perímetro subjetivo
 - c. Contenido del REGE:
 - c.1. Modalidad básica
 - c.2. Modalidad avanzada:
 - Regla especial de determinación de la base imponible
 - Deducción de cuotas soportadas
 - c.3. Otras cuestiones de interés

I. Introducción

La publicación, el pasado día 2 de julio de 2009, de una Comunicación¹ por parte de la Comisión Europea, remitida al Consejo y al Parlamento Europeo, mediante la cual la Comisión pone de manifiesto su actual posición respecto de la opción por el Régimen de Grupos en el IVA, establecida en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido² (en adelante, Directiva 2006/112/CE), constituye una excelente oportunidad, con el fin de revisar las peculiaridades del Régimen en su versión española y, por qué no, su adecuación al Derecho Comunitario, así como de plantear algunos de los principales problemas prácticos surgidos en estos casi dos años de vigencia en nuestro país del citado Régimen.

Han sido más que notables los esfuerzos que desde la aparición, por vía de enmienda³, de los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, Ley 37/1992), especialmente durante los momentos previos e inmediatamente posteriores a la entrada en vigor de los citados artículos, ha dedicado nuestra doctrina más especializada⁴ a explicar tanto las características generales y rasgos definitorios, como el contenido y funcionamiento del Régimen de los Grupos de Entidades (en adelante, REGE) en la norma española, incluso su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE⁵.

Por la razón apuntada, no es el objeto de este artículo reproducir, una vez más, dichas explicaciones, que, de forma absolutamente meritoria, la doctrina referida anteriormente, ha logrado plasmar en sus comentarios, seguramente con mayor acierto del que pudiera lograr este autor, y a cuya lectura, sin duda, se remite al lector.

Se trata aquí, simplemente, de aportar un punto de vista adicional, reflexivo, desde esa posición, sin duda privilegiada, que otorga el paso del tiempo, a la vista, tanto de la normativa comunitaria, en cuyo ámbito el documento recientemente publicado por la Comisión presenta un indudable valor, como del comentario de algunos de los principales problemas y dudas surgidos en la aplicación del REGE, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 2008, para lo cual la opinión de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), manifestada en sus contestaciones, más de una decena, ante consultas planteadas por los particulares en estos casi dos años, constituye también una referencia especialmente interesante.

1 Vid. "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax" Commission of the European Communities, Brussels, 2 July 2009 (nótese que el texto original de la Comunicación no se encuentra disponible en español, por lo que las citas literales al mismo que se recogen en el presente artículo son traducción libre del autor).

2 Antes Artículo 4.4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, derogada a partir del 1 de enero de 2007 por la Directiva 2006/112/CE.

3 Vid. *infra*.

4 Se incluyen todas las referencias bibliográficas a las que ha tenido acceso el autor al final del artículo

5 Vid, en este sentido, José Antonio Barciela Pérez, "El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252)", Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2008

II. Análisis del REGE a la luz del Derecho Comunitario

a. El REGE en el derecho comunitario

El carácter armonizado del IVA, como rasgo definitorio del impuesto que es auténtico paradigma de la Europa comunitaria, así como de la primacía del Derecho comunitario frente al Derecho interno de los Estados, nos obliga a acudir, inevitablemente, a la norma que en dicho ámbito establece el sistema común del IVA, actualmente la Directiva 2006/112/CE, de la cual nuestra actual Ley 37/1992 no constituye sino, únicamente, la transposición realizada por el legislador nacional al ordenamiento interno español.

Cómo bien es sabido, el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE establece la opción para los distintos Estados miembros de considerar, a efectos del impuesto, como un único sujeto pasivo a una pluralidad de personas que aunque independientes desde el punto de vista estrictamente jurídico presentan estrechos vínculos en otros órdenes diferentes. Así establece el literal del citado artículo 11 que *“Prevía consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”*

Ya el artículo 4.4 de la antigua Sexta Directiva⁶ establecía idéntica posibilidad, disponible para los distintos Estados miembros desde la década de los 70, si bien es en estos últimos años, tal y como apunta la Comisión Europea en su documento⁷, cuando se registra un interés creciente por parte de los legisladores nacionales en cuanto a la adopción de esta medida excepcional prevista en la Directiva. Intentaremos explicar más adelante las razones que pudieran justificar este hecho.

15⁸ de los 27 Estados miembros, según consta a la propia Comisión, habrían adoptado, a la fecha de publicación del referido documento, el Régimen del los Grupos en el IVA, de inminente adopción, como la propia Comisión Europea apunta, también en el caso de Eslovaquia y actualmente en fase de estudio en otros Estados miembros tales como Polonia, Luxemburgo o Letonia.

La Comisión alude a la simplificación administrativa, así como a la necesidad de evitar prácticas abusivas, ambos objetivos específicamente recogidos en la Memoria que acompañaba a la Propuesta de Sexta Directiva⁹, como objetivos que presidieron en su momento el establecimiento de esta opción de carácter excepcional que supone el Régimen de los Grupos en el IVA.

6 Vid. nota al pie num. 2.

7 Vid. nota al pie num. 1.

8 Austria, Bélgica (sólo a partir de 2007), República Checa (sólo a partir de 2009), Chipre, Dinamarca, Finlandia, Estonia, Alemania, Hungría, Irlanda, Holanda, Rumania, España (desde 2008), Suecia y Reino Unido.

9 Propuesta para una Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, impuestos sobre el volumen de negocios: Base imponible uniforme, (COM(73) 950, 20.6.1973).

Precisamente, la necesidad de controlar la utilización abusiva, en este caso del propio beneficio fiscal, llevó en el año 2006 al legislador comunitario a modificar la redacción del entonces artículo 4.4 con la consiguiente incorporación de un segundo párrafo¹⁰, en los términos que actualmente conocemos, con la finalidad de ayudar a los Estados miembros a combatir el fraude y la evasión fiscal derivados de la aplicación de las normas en materia del Régimen de Grupos en el IVA.

15 de los 27 Estados miembros, según consta a la propia Comisión, habrían adoptado, a la fecha de publicación del referido documento, el Régimen del los Grupos en el IVA

Nos atrevemos a incluir entre los objetivos perseguidos por la norma también consideraciones de tipo financiero y de neutralidad fiscal, en términos de coste, más allá de las puramente administrativas o de gestión, que aunque no mencionadas expresamente por el legislador comunitario, siempre subyacen al establecimiento de una medida excepcional del calado de la que ahora estamos analizando, y que también ofrece indudables ventajas en estos ámbitos¹¹.

El literal del ahora artículo 11 de la Directiva 2006/112, no establece mayores limitaciones que las anteriormente señaladas, tampoco la Directiva recoge otras reglas que resulten específicamente aplicables al Régimen de los Grupos en el IVA, dejando amplia libertad a los Estados miembros en cuanto a la implementación del Régimen en sus respectivos ordenamientos internos. Precisamente por ello, destaca la Comisión, se apuntan importantes divergencias en la implementación del Régimen, entre las legislaciones de los diferentes Estados miembros que hasta la fecha han ejercitado la opción establecida en la Directiva.

Desde aquellas legislaciones en las que el Régimen de Grupos de Entidades resulta de aplicación obligatoria, no opcional, lo que respondería a esa finalidad de control, como medio para combatir determinadas modalidades de fraude, hasta aquellos Estados miembros en los que el Régimen de Grupos se reserva únicamente a entidades del sector financiero, pasando por Regímenes en los que las operaciones intragrupo sí quedan sujetas al impuesto, o los que permitirían una aplicación transfronteriza del Régimen, más allá del ámbito territorial estrictamente interno¹². Casi todas

10 Vid. Directiva 2006/69/CE, del Consejo, de 24 de julio de 2006, de modificación de la Directiva 77/388/CEE, con relación a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de repercusión del impuesto y para combatir el fraude o la evasión fiscales y revocando determinadas Decisiones concediendo derogaciones.

11 Según señala Fco. Javier Sánchez Gallardo, "1º. En el orden financiero...no cabe duda de que la posibilidad de que dichas entidades puedan compensar entre sí los saldos les ha de reportar una ventaja considerable...2º. En cuanto a la tributación misma de las operaciones...implica dejar libre el valor añadido interno del grupo, de manera que sólo cuando el grupo se relacione con terceros es cuando se procederá a dicho gravamen...En los casos en que las entidades del grupo tienen limitaciones en su derecho a la deducción, las facultades organizativas, o la ausencia de distorsiones generadas por el funcionamiento del impuesto, que se abren con esta consideración son importantes." Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

12 García Castelao dedica parte de su artículo al "VAT Grouping" en la normativa comunitaria y realiza un interesante estudio de derecho comparado en la materia a cuya lectura nos remitimos. Vid. Andrea García Castelao, "El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido", REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

ellas cuestiones que, con un espíritu crítico, son abordadas por la Comisión Europea a lo largo del documento que estamos comentando.

Ello, unido a las evidentes ventajas que la aplicación del Régimen de Grupos de Entidades puede suponer para determinados sujetos pasivos obliga a poner el acento en cuestiones tales como la neutralidad fiscal, que también se encuentra en el origen de este Régimen, o la competencia entre los Estados miembros. Existe, por tanto, un potencial impacto negativo sobre el mercado interior, y también en cuanto a la vulneración de los principios fundamentales sobre los que se asienta el sistema común del IVA. Por ello, la Comisión considera esencial garantizar una aplicación más uniforme del Régimen y proporcionar a través de su parecer respecto de cómo debería implementarse esta opción en la legislación interna de los diferentes Estados miembros, una guía a seguir por parte de aquellos Estados que pretendan implementar por primera vez o modificar la implementación del modelo en sus respectivas normativas¹³.

La Comisión se reserva, finalmente, a la vista de cuál sean las reacciones a su Comunicación, la posibilidad de reflexionar acerca de la necesidad u oportunidad de cuantas acciones pudieran resultar apropiadas. Acciones que podrían consistir, concretamente, en la propuesta de modificación del artículo 11, en su redacción actual, pero también en contribuir a una aplicación más uniforme y fiscalmente neutral de las reglas vigentes actualmente en la materia, por cualesquiera otros medios.

Se adivina en las palabras de la Comisión, en su calidad de “guardián” del Derecho Comunitario, la posibilidad de acudir al procedimiento por incumplimiento previsto en el artículo 226 del Tratado de la Unión Europea, con el fin de combatir las posibles infracciones que pudieran ser cometidas, en este sentido, por los distintos Estados miembros. Un hecho este que obliga, sin duda, a detenernos, una vez más, en la peculiaridad de la norma del IVA española en materia de Grupos de Entidades y su mayor o menor adecuación a los mandatos del artículo 11 de la Directiva 2006/112.

b. Origen del REGE en la Ley 37/1992, del IVA

Con el fin de comprender plenamente las especiales características que, indudablemente, presenta la norma del IVA española en materia de Grupos de Entidades, merece la pena repasar, nuevamente, la circunstancias que presidieron su aparición en el panorama legislativo.

Han sido muchos los autores que se han preguntado el porqué del establecimiento de un Régimen como el de los Grupos de Entidades en el IVA en una Ley de lucha contra el fraude.

Efectivamente, es la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la que en su Artículo Tercero, apartado 4, incorpora por primera vez el REGE en el ámbito del IVA. Todos los autores coinciden al afirmar que su introducción poco o nada tiene que ver con la lucha contra el fraude, de

13 Señala, en este sentido, la Comisión Europea en sus conclusiones (vid. nota al pie 1 supra), “La Comisión invita al Consejo y al Parlamento Europeo a tomar nota de su posición respecto de los Regímenes de Grupos de Entidades puesta de manifiesto en esta Comunicación, con vistas a: i) Contribuir a una aplicación más uniforme del artículo 11 de la Directiva del IVA que evite con ello impactos negativos sobre el mercado interior y contradicciones con los principios básicos que ordenan el sistema común del IVA en la Comunidad; ii) servir de guía para los Estados miembros a la hora de introducir Regímenes de Grupos de Entidades en sus legislaciones nacionales o de modificar dichos Regímenes.”

ahí su configuración como un régimen voluntario u optativo, y tratan de encontrar otras causas para este hecho¹⁴, tales como, simplemente, la desaparición de las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social, lo que, sin embargo, tampoco termina de explicar por qué, precisamente en ese momento, se produce la aparición del REGE en nuestro ordenamiento interno.

Debe repararse, sin embargo, como muy acertadamente ha destacado en alguna ocasión Monreal Lasheras, en el indudable efecto que para los grupos empresariales supone, tanto la modificación en el ámbito del IVA de la normativa relativa a la determinación de la base imponible en casos de vinculación, como las modificaciones introducidas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, también en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia, con el fin de adaptar la normativa española a las directrices establecidas al respecto por la OCDE, todas ellas medidas incorporadas a nuestro ordenamiento a través de la citada Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Y es que la elevación a mercado del valor de las operaciones entre partes vinculadas irrumpe con mayor fuerza, si cabe, como consecuencia de la obligación ahora por parte del sujeto pasivo de documentar y justificar ante la Administración tributaria la determinación del valor de mercado de dichas operaciones. Se invierte, en este sentido, la carga de la prueba, en línea con lo que sucede en otros países de nuestro entorno.

14 Es Antonio José Rodríguez Vegazo quien señala que *"No se trata, sin embargo, de una medida directamente relacionada con la prevención del fraude fiscal, como la mayoría de las medidas que incorpora la Ley 36/2006. En realidad, inicialmente no se contemplaba el régimen especial en la Ley, sino que su regulación se incorporó posteriormente durante la tramitación parlamentaria. Tal vez la desaparición de las Leyes anuales de medidas fiscales, administrativas y del orden social, a través de las cuales seguramente se hubiera incorporado en el pasado este nuevo régimen a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), haya aconsejado que sea la Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, que se estaba tramitando en ese momento y que es Ley tributaria sustantiva, la que incorpore el régimen especial del Grupo de entidades"*. Vid. Antonio José Rodríguez Vegazo, *"El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA"*, Carta Tributaria, Monografías, 5/2007, 1ª quincena de marzo, CISS.

En esta misma línea señala Andrea García Castelao que *"Quizá la desaparición de las leyes anuales de medidas fiscales, administrativas y del orden social, a través de las cuales seguramente se hubiera incorporado en el pasado este nuevo régimen a la LIVA haya supuesto que haya sido la LMPFF, que se estaba tramitando en ese momento y que tiene el rango de ley tributaria sustantiva, el instrumento mediante el que se apruebe dicho Régimen fiscal especial. En este sentido, debe de hacerse notar lo llamativo de la aprobación de este régimen en la LMPFF, en la medida en que la finalidad del Régimen especial no está relacionada con la introducción de medidas para la prevención del fraude fiscal sino que, más bien, persigue contribuir a la máxima plasmación del principio de neutralidad que inspira de modo esencial la aplicación del IVA."* Vid. Andrea García Castelao, *"El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido"*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

Con espíritu algo más crítico señala Manuela Fernández Junquera que *"...como ya se ha dicho, el nuevo régimen no tiene la misma finalidad que la Ley en la que se incluye, ya que fue introducido de rondón en ella, como se dice vulgarmente, aprovechando que el Pisuerga pasa por Valladolid, [...] no se trata ahora de poner en cuestión el régimen que se incorpora a la Ley del IVA, sino el medio utilizado para ello. Si se quiere modificar dicha Ley hay que utilizar una Ley específica que modifique la anterior y no aprovechar la tramitación de cualquier Ley tributaria para ello."* Vid. Manuela Fernández Junquera, *"El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IVA"* Noticias de la Unión Europea, Estudios y Notas, Prevención del Fraude Fiscal, Wolters Kluwer España, núm. 280 mayo 2008.

Igualmente, José Manuel de Bunes Ibarra y Fco. Javier Sánchez Gallardo hablan de cómo *"Este régimen de tributación no aparecía en el texto del Proyecto de Ley remitido al Congreso, y su incorporación a nuestra normativa en materia de imposición indirecta general sobre las ventas se produjo en el trámite parlamentario de esa norma, sin que su finalidad esté relacionada con la introducción de medidas para la prevención del fraude. En efecto, el régimen ha de relacionarse con otras causas que pueden vincularse a la desaparición de perjuicios financieros derivados de la aplicación del impuesto en los grupos de entidades y, como luego se verá, con el intento de evitar que la aplicación del impuesto sobre ventas en los grupos de entidades origine distorsiones que afecten a la organización interna de los mencionados grupos"*. Vid. José Manuel de Bunes Ibarra y Fco. Javier Sánchez Gallardo, *"Novedades en el IVA para 2007"*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 289, 23/2007.

No es difícil adivinar el impacto más que considerable que una medida de este tenor puede tener en cuanto al aumento de la base imponible del IVA en operaciones entre empresas del grupo, lo que resultará especialmente gravoso en el caso de aquellos sujetos pasivos que, por aplicación de la regla de prorrata, en función de la naturaleza de sus actividades, pueden ver limitado su derecho a la deducción¹⁵ y, por tanto, aumentar considerablemente su factura fiscal como consecuencia de la adopción de dichas medidas.

La adopción de un sistema que en el ámbito del IVA permita mitigar de alguna forma este impacto derivado de la aplicación coordinada de las nuevas reglas de determinación de la base imponible por IVA en operaciones vinculadas, así como en materia de vinculación y precios de transferencia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, surge entonces como solución al problema.

El REGE se configura, por tanto, como fórmula alternativa, necesaria para minimizar el coste fiscal que las nuevas reglas representan para los grupos empresariales en prorrata. Nuestra normativa en materia del IVA sigue así la línea marcada por otros países de la Unión Europea, con el fin de no penalizar la competitividad de nuestras empresas, en particular en el sector financiero, y reforzar la neutralidad del impuesto, con independencia de los esquemas y estructuras de negocio a través de los cuales decidan operar, con total libertad en este sentido, las organizaciones empresariales.

El REGE, que no aparecía en el texto del Proyecto de Ley que fue inicialmente remitido al Congreso¹⁶ surge posteriormente, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 36/2006, como alternativa, por tanto, al valor de mercado, con el fin de minimizar la carga fiscal por IVA para determinados grupos empresariales, fundamentalmente dentro del sector financiero, mediante una reducción de la base imponible de las operaciones intragrupo.

Es en el mes de junio de 2006, en el trámite de enmiendas en el Congreso, cuando aparece por primera vez, con el número 89, una enmienda firmada por el Grupo Parlamentario Catalán, Convergència i Unió, de adición de un nuevo apartado 4, al Artículo Tercero, en la que se propone, entre otras medidas, añadir un nuevo capítulo IX al título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, bajo el título *“Régimen Especial de los Grupos de Entidades”* y se justifica su introducción en la opción que el entonces artículo 4.4 de la Sexta Directiva concedía a los Estados miembros, de tal forma que *“...las operaciones entre las entidades que lo conformen no generan hecho imponible alguno y las deducciones se ejercitan globalmente, lo que debe redundar en una mejor gestión financiera del Impuesto al evitarse situaciones en las que algunas entidades del grupo ingresan el impuesto y otras solicitan devoluciones, permitiéndose su inmediata compensación. Asimismo, este régimen permite una toma de decisiones totalmente neutral desde el punto de vista fiscal en cuanto a la estructura y organización empresarial más conveniente dentro de un mismos grupo.”*¹⁷

Este Régimen que también se configuraba como opcional para el sujeto pasivo, presentaba inicialmente características que lo acercaban considerablemente al modelo comunitario, y nos ofrecía una versión sensiblemente distinta a la actualmente vigente. Así, en su concepción original,

15 Es el caso de los grupos empresariales que operan habitualmente en sectores como el financiero, asegurador, inmobiliario, sanitario, educativo y del juego, exentos del IVA., para quienes la aplicación del REGE, en su “modalidad avanzada” resulta especialmente idónea.

16 Ello explica, sin duda, el hecho de que no se encuentre en la exposición de motivos de la Ley referencia alguna al mismo.

17 Vid. Enmienda num. 89, BOCG - Congreso - de 9 de junio de 2006, Serie A, Proyectos de Ley, num. 81-10.

i) no se consideraban hecho imponible del impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades del mismo grupo, con la única excepción de los autoconsumos internos de bienes, las entregas de terrenos y edificaciones no exentas del impuesto o respecto de las cuales cupiera la renuncia a la exención, y determinadas prestaciones de servicios en el importe proporcional al coste externo, proveniente de entidades ajenas al grupo; ii) a los efectos de aplicar las reglas reguladoras del derecho a la deducción, se consideraba que el grupo de entidades constituía un sujeto pasivo único.

Se apuntan importantes divergencias en la implementación del Régimen, entre las legislaciones de los diferentes Estados miembros que hasta la fecha han ejercitado la opción establecida en la Directiva

Quizá la incertidumbre en cuanto a los resultados derivados de la aplicación de un Régimen de Grupos en su versión definitiva, más purista, cuyas ventajas y desventajas no pudieron ser, quizá, sopesadas con la debida calma por parte del legislador, por las razones de urgencia apuntadas anteriormente, esto es, la necesidad de paliar el enorme impacto en el ámbito del IVA de las nuevas reglas en materia de vinculación y precios de transferencia para grupos empresariales en prorrata, expliquen el porqué de la no aprobación en el Congreso de la citada enmienda y su sustitución en el trámite ante el Senado.

Las importantes complicaciones en materia de deducciones, por ejemplo la necesidad de incluir normas que permitieran el cálculo de una prorrata única, de aplicación por parte del Grupo de Entidades, como sujeto pasivo único, o normas para el autoconsumo interno, por cambios de afectación, en el seno del Grupo; también las dificultades en cuanto a la gestión del impuesto, referido al Grupo como sujeto pasivo único; o los problemas y dudas surgidos siempre en la práctica en aquellos casos en que el sujeto de derechos y obligaciones tributarias no coincide con el sujeto de derechos y obligaciones en el ámbito civil o mercantil; finalmente las dificultades para la comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de la Inspección de los tributos, son, según algunos autores¹⁸, las principales desventajas de un Régimen de Grupos con un sujeto pasivo único, que justificarían la solución adoptada finalmente por el legislador español.

Quizá, por todo ello, pocos meses después de la aparición de esta primera versión, más ajustada a la ortodoxia del Régimen en su acepción comunitaria, concretamente, el 21 de septiembre de 2006, se publican en el Boletín Oficial de las Cortes Generales¹⁹ sendas enmiendas propuestas en el Senado a

18 Todas ellas razones apuntadas por Francisco Javier Sánchez Gallardo en su manual, al hilo de las cuales señala el autor que *“Quizá en la voluntad de evitar todos esos efectos no queridos, a la vez que se salvaguardan los beneficios que se enunciaran en n° 115 en términos de neutralidad, es como se ha diseñado el régimen especial que se ha introducido en la LIVA. Queda por ver si los resultados que se obtienen con el mismo son coincidentes con los que se hubieran obtenido de hacer uso de la facultad que se confiere en el artículo 11 de la Dir. 112/2006/CE de haber optado por un uso «menos original».*” Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

19 Vid. BOCG - Senado -, de 21 de septiembre de 2006.

la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, a saber, la enmienda número 144, presentada, nuevamente, por el Grupo Parlamentario Catalán, Convergència i Unió, aunque en términos muy diferentes a la originalmente presentada meses atrás, y la enmienda número 148, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista, que también hace suya, en idénticos términos, la enmienda del Grupo Parlamentario Catalán, para la adición en la Ley del IVA de un nuevo Régimen denominado REGE, en su versión actualmente vigente.

Una vez aclarados el trasfondo y las circunstancias que presidieron la tramitación parlamentaria y aprobación definitiva del REGE e incorporación a la Ley 37/1992, del IVA, tal y como lo conocemos hoy, cuestión ésta a la que no siempre se presta la debida atención, pero indudablemente trascendente con el fin de comprender, en muchas ocasiones, las dudas y la problemática que, en general, subyace a la aplicación práctica de cualquier norma jurídica, estamos en condiciones de plantearnos una nueva cuestión tan trascendental, sin duda, como es la adecuación de la norma del IVA española en materia de Grupos de Entidades, vigente en la actualidad, a la normativa comunitaria referida anteriormente.

c. Adecuación del REGE a la Directiva 2006/112/CE

Nos hemos referido ya en el comentario dedicado al origen del Régimen de los Grupos de Entidades en nuestro ordenamiento nacional a la peculiaridad del REGE, en su versión española, incorporado a nuestra normativa interna en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, del IVA.

Hemos anticipado, igualmente, algunos de los rasgos definitorios de nuestro REGE, que le separan del modelo comunitario, en su acepción más fiel, y ponen de manifiesto la “originalidad” del legislador español a la hora de establecer una regulación de efecto equivalente a la definida en el referido modelo, pero diferente en cuanto a los medios a través de los cuales se materializa la consecución de los objetivos que justifican su aplicación.

Objetivos a los que también ya, resumidamente, nos hemos referido con anterioridad. Así, recordemos, por un lado, aquellos que tienen que ver con la simplificación administrativa y también con el respeto al principio de neutralidad en el IVA, en el caso de aquellos sujetos pasivos cuya independencia se reduce, simplemente, a un “tecnicismo” jurídico, al estar firmemente ligados por vínculos de otra índole, financieros, económicos y organizativos, ello con el fin de no multiplicar artificialmente el gravamen por IVA, con independencia de cuál sea la forma, estructura y grado de especialización con el que operen las organizaciones empresariales en sus respectivos ámbitos de actividad. Se trata, en definitiva, de salvaguardar, más que nunca, la neutralidad del impuesto y no penalizar la competitividad de las empresas ni las decisiones empresariales, que, en ningún caso, deberían estar condicionadas por el IVA.

Pero también objetivos relacionados, por otro lado, con la necesidad de combatir prácticas abusivas en el ámbito del IVA y ciertas modalidades de fraude en el caso de tramas empresariales diseñadas, exclusivamente, con el fin de obtener la devolución de un impuesto que no ha sido previamente ingresado y enriquecerse, así, en perjuicio del Tesoro público.

Todos ellos objetivos que, en mayor o menor medida, se encuentran también reflejados en las normas que en nuestro ordenamiento interno regulan actualmente el Régimen de los Grupos de Entidades, con la única excepción, quizá, de aquellos relativos al control por parte de las Autoridades públicas, en la medida

en que, al igual que sucede en otros Estados miembros, nuestro REGE se configura, en todo caso, como un Régimen discrecional u optativo para los sujetos pasivos.

Son varios, sin embargo, los puntos de conflicto que se atisban en la normativa española, que le alejan del modelo comunitario, y que trataremos de resumir a continuación, para lo cual, haremos, si quiera, una breve referencia a los principales rasgos definitorios del modelo español.

Así, el modelo español, recogido en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, se instrumenta en torno a una doble opción. De esta forma, los sujetos pasivos pueden optar por aplicar únicamente el REGE en lo que denominaremos su “modalidad básica”. No nos encontramos ante un Régimen de Grupos como tal, al menos en su acepción comunitaria, sino más bien ante un procedimiento especial de liquidación del impuesto, en virtud del cual todos los sujetos pasivos integrantes del

Grupo de Entidades realizan su propia declaración-liquidación, sin ninguna especialidad en cuanto a la normativa reguladora del impuesto, y determinan individualmente, el importe correspondiente a su deuda tributaria o crédito fiscal por IVA, si bien vuelcan el resultado de dicha declaración en una declaración-liquidación agregada, en la que se integran y compensan todos los saldos positivos y negativos por IVA generados en el seno del Grupo de Entidades, dando como resultado una única deuda tributaria o un único crédito fiscal frente a la Hacienda pública. Es la entidad dominante, cabecera del grupo, quien está obligada a presentar la declaración-liquidación agregada del Grupo y a realizar, en su caso, el pago correspondiente a la deuda tributaria resultante, si bien las entidades dependientes mantienen también su obligación de presentar, a efectos exclusivamente informativos, sus declaraciones-liquidaciones individuales.

Es en el caso de la segunda opción por la que denominaremos “modalidad avanzada” donde se encuentra realmente el Régimen de Grupos de Entidades. Un Régimen que, en su versión española, se limita, fundamentalmente, a una regla especial de determinación de la base imponible en el caso de las operaciones intragrupo (que, a diferencia de lo que sucede en otros Estados miembros, no dejan de ser hecho imponible del Impuesto), especialmente interesante para grupos empresariales en prorrata, entre otros, aquellos que operan en el sector financiero. Así, la base imponible de las operaciones entre entidades pertenecientes al mismo Grupo de Entidades, a las que sea de aplicación el REGE en su “modalidad avanzada”, se reduce al coste externo, entendiendo como tal el coste de aquellos bienes y servicios suministrados por terceros, ajenos al grupo, por los que se hubiera soportado o satisfecho efectivamente

Ponemos en duda la
opinión de cuantos
afirman, sin más,
que el REGE, en su
versión española,
resulta incompatible,
en tanto que supone
una extralimitación por
parte del legislador
nacional, respecto de la
facultad reconocida por
el legislador comunitario
en el artículo 11 de la
Directiva 2006/112/CE

el Impuesto²⁰. De esta forma, se excluye de la base imponible y queda, por tanto, libre de gravamen (diferido en el tiempo) el valor añadido interno, generado en el seno del Grupo, hasta el momento en que el Grupo se relaciona con terceros, momento en el cual dicho valor añadido interno, como elemento integrante del precio, se incorpora a la base imponible.

Así, en esta “modalidad avanzada”, que supone un beneficio adicional al que pueden optar, además, quienes decidan aplicar el Régimen en su “modalidad básica”²¹, el derecho a la deducción se continúa ejerciendo de manera estrictamente individual²², a cuyos exclusivos efectos, la base imponible de las operaciones intragrupo sí se computará según las normas generales de determinación de la base imponible, artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992²³.

Por todo ello, con el fin de evitar cualquier distorsión o sobre imposición en la cadena de suministros, una vez hacen su entrada en el Grupo bienes o servicios prestados por terceros ajenos a él, hasta su llegada a quien en el seno del Grupo resulta ser su adquirente último, el Régimen, en su “modalidad avanzada” se completa con otras dos reglas más, a saber, i) la creación de un Sector Diferenciado *ex lege*, en el que se incluyen todas las operaciones intragrupo realizadas en aplicación del REGE, y en el que la deducción debería ser plena²⁴, pues únicamente de esa forma podrá alcanzarse la perfecta neutralidad en el funcionamiento del régimen; ii) a tal fin, la posibilidad de renunciar en el caso de las operaciones intragrupo a las que sea de aplicación el REGE a las

- 20 Según el artículo 163 octies. Uno, de la Ley 37/1992, “Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto.”
- 21 No obstante, en el caso de la “modalidad avanzada” la opción debe referirse, obligatoriamente, a todas las entidades integrantes del Grupo que aplican el REGE, no cabe, por tanto, que de estas entidades, que en el seno del Grupo aplican el REGE, unas opten y otras no por la citada modalidad.
- 22 Según el artículo 163 octies. Cuatro, “El importe de las cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y las reglas especiales establecidas en el apartado anterior. Estas deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada uno de los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. Determinado el importe de las cuotas deducibles para cada uno de dichos empresarios o profesionales, serán ellos quienes individualmente ejerciten el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en dichos Capítulo y Título.”
- 23 Con el fin de no perjudicar la prorrateo de deducción de las entidades del Grupo, es la base imponible íntegra, y no la base imponible reducida por aplicación del Régimen, la que se tiene en cuenta a efectos del cálculo, pudiendo resultar de aplicación en muchos casos, a estos efectos, además, la regla especial prevista en el artículo 79. Cinco de la Ley 37/1992, relativa a operaciones entre entidades vinculadas. Vid. artículo 163. octies. Uno, último párrafo, Ley 37/1992, del IVA.
- 24 Según el artículo 163 octies. Tres, “Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de esta Ley, las operaciones a las que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho el Impuesto. Por excepción a lo dispuesto en el párrafo 4º del artículo 101. uno de esta Ley, los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de esta Ley. [...]”

exenciones limitadas²⁵, previstas en el artículo 20 de la Ley 37/1992.²⁶

Se debería conseguir, de esta forma, un efecto que pudiéramos considerar equivalente al del sujeto pasivo único, en la medida en que una aplicación perfecta del REGE, en su modalidad “avanzada” debería transparentar completamente a aquellas entidades que, dentro del Grupo, se limitan, simplemente, a canalizar bienes y servicios externos, adquiridos de terceros, hacia quienes en el seno del mismo resultan ser sus últimos adquirentes.

El REGE se configura,
por tanto, como fórmula
alternativa, necesaria para
minimizar el coste fiscal
que las nuevas reglas
representan para los
grupos empresariales en
prorrata

Son, sin embargo, diversos los puntos de conflicto que el Régimen previsto en la normativa española, que acabamos de describir muy resumidamente, pudiera aparentemente presentar con el modelo comunitario, del artículo 11 de la Directiva 2006/112, basado en la consideración de las diferentes entidades que integran el Grupo como un sujeto pasivo único a efectos del IVA.

Ningún problema nos plantea la aplicación del REGE, en su versión española, en lo que se refiere a la que hemos denominado “modalidad básica” y que, como hemos señalado anteriormente, se limita al beneficio financiero que supone la posibilidad de compensación de los saldos por IVA individuales, a pagar y a devolver, de las distintas empresas del Grupo.

El propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre el particular en su reciente sentencia de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 “Ampliscientifica”, en el que el Tribunal, al hilo del litigio principal, discute si el Régimen vigente en Italia en el momento al que se refieren los hechos del procedimiento, análogo, por otra parte, al Régimen español en su “modalidad básica”, supone realmente el ejercicio de la facultad conferida a los Estados miembros por el antiguo artículo 4.4 de la entonces Sexta Directiva.

25 Según el artículo 163 sexies. cinco, tercer párrafo, “En relación con las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies. uno de esta Ley, el ejercicio de esta opción supondrá la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20 de la misma, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.”

26 Señala, en este sentido, Rodríguez Vegazo que “La renuncia a las exenciones permitirá aplicar adecuadamente esta modalidad del régimen especial, pues de otro modo las entidades del Grupo no tendrán derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas para llevar a cabo las operaciones que conforman el sector diferenciado de actividad en la modalidad «ampliada» del régimen especial. Si eso ocurre se producirán disfunciones pues la total deducción de cuotas de IVA, en conjunto, para todo el Grupo, no será la que corresponda a la entidad que realice finalmente las entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros ajenos al Grupo, sino que en el camino habrá quedado una parte no deducida por la entidad a través de la cual tuvieron entrada tales cuotas. Además, esa parte no deducida se habrá incorporado a los costes que conforman la base imponible en las operaciones entre las entidades del Grupo realizadas en el sector diferenciado de actividad que se crea en la modalidad «ampliada» del régimen especial, rompiendo la verdadera esencia del régimen especial, a mi juicio.” Vid. Antonio José Rodríguez Vegazo, «El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA», Carta Tributaria, Monografías, 5/2007, 1ª quincena de marzo, CISS.

Son varios, sin embargo,
los puntos de conflicto
que se atisban en la
normativa española,
que le alejan del modelo
comunitario

En este sentido, después de constatar que la República Italiana no formuló al Comité consultivo del IVA, en ningún momento, la consulta a que se refiere el propio tenor literal del artículo 4.4, el Tribunal aclara que la adaptación del citado artículo 4.4 al Derecho interno de un Estado debe distinguirse de la simple creación de un régimen de declaración y de pago simplificados del IVA que permita, en particular, a las sociedades de un mismo grupo seguir siendo sujetos pasivos distintos, aún cuando puede figurar el IVA en la contabilidad de la sociedad matriz²⁷.

En este mismo sentido, resulta más que sintomático el hecho de que la propia Comisión europea, en su documento de 2 de julio de 2009²⁸, no incluya a Italia entre los Estados miembros que hasta la fecha han adoptado el Régimen de Grupos previsto en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, antes artículo 4.4 de la Sexta Directiva. Y es que, ni el Régimen en su versión italiana, ni el Régimen español, en su “modalidad básica”, constituyen un reconocimiento de la facultad conferida en el citado artículo 11, más allá de un simple procedimiento específico de liquidación y pago del impuesto, distinto del Régimen de los Grupos de Entidades y perfectamente compatible con los mandatos de la Directiva comunitaria²⁹.

Más dudas plantea, sin embargo, el REGE en su “modalidad avanzada” por cuanto, básicamente, i) establece una regla especial para la determinación de la base imponible, no prevista en la Directiva; ii) establece un mecanismo de renuncia a las exenciones absolutamente excepcional, tampoco previsto específicamente en la Directiva; y, finalmente, iii) las entidades que componen el Grupo conservan, a efectos del impuesto, su personalidad jurídica, tanto en lo relativo al cumplimiento de sus obligaciones formales y de gestión, como en lo relativo al derecho a la deducción, que se continúa ejerciendo de manera estrictamente individual.

27 Vid. STJCE, de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 “Amplisientifica”, Considerando num. 21.

28 Vid. nota al pie num. 1.

29 Tal y como señala, igualmente, Barciela Pérez sobre el particular, “...tampoco creo que pueda considerarse la opción básica como contraria a la Directiva, puesto que se trata de una simplificación de la gestión tributaria que no afecta a la neutralidad del Impuesto, pudiendo encontrar acomodo en las facultades reguladas en el artículo 273 citado de la misma.” Vid. José Antonio Barciela Pérez, “El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252)”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2008.

Son varios los autores que se plantean, por las razones apuntadas, la posible inadecuación de la norma española reguladora del REGE, en su “modalidad avanzada” a los mandatos de la Directiva 2006/112/CE³⁰.

La propia Comisión europea establece, en su comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, algunas de las pautas que, a su juicio, deberían garantizar una aplicación uniforme del Régimen de Entidades en el IVA, desde el respeto a los principios generales del sistema común del IVA, y que alejan, en cierto modo, al modelo español, en su “modalidad avanzada”, del modelo comunitario.³¹

Así, la Comisión se refiere, con carácter preliminar, a la necesidad, en todo caso, de acuerdo con los mandatos del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, de una consulta previa a la implementación del REGE por parte del Estado miembros en cuestión, que, con el fin de no privar de contenido a dicha obligación, deberá hacerse por el citado Estado miembros con la suficiente antelación a la publicación de su normativa nacional, mediante la cual se implemente o modifique, con posterioridad, el contenido sustantivo del Régimen. Desconoce el autor los términos en los que el legislador español elevó, en su momento, la preceptiva consulta al Comité IVA. Ninguno de los autores consultados hace, tampoco, referencia alguna a este hecho relevante, sin duda³².

Continúa la Comisión señalando que el REGE, previsto en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, constituye una suerte de “ficción”, creada exclusivamente a los efectos del IVA, en virtud de la cual

30 Así, García Castela señala que, *“En mi opinión, el uso que de la habilitación del artículo 11 de la Directiva 112/2006/CE ha realizado España no reproduce, en lo que se refiere a la técnica en que se instrumenta la operativa del Régimen, el contenido de dicha habilitación. [...] De este modo, aunque nuestro Régimen especial llegue al mismo resultado de facto que el establecido por los países en los que las operaciones intragrupo no quedan sujetas a gravamen (teniendo, por ende, el grupo como tal la condición de sujeto pasivo del IVA), que los medios utilizados para la consecución de dicho resultado por España se ajusten a las disposiciones comunitarias puede resultar cuanto menos discutible. Por este motivo, existe un riesgo considerable de investigación de este Régimen especial de tributación por la Comisión Europea.”* Vid. Andrea García Castela, *“El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido”*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

En la misma línea, Barciela Pérez opina que, *“De lo expuesto en este trabajo se deduce que en la regulación de la opción general o básica del régimen especial del grupo de entidades no se aprecia la existencia de incompatibilidad con la normativa comunitaria. En cambio, en la opción avanzada de dicho régimen, cuando se trata de operaciones intragrupo, tanto en la determinación de la base imponible como en el derecho de renuncia a la exención se incumple lo dispuesto en la Directiva. Por tanto, en caso de que se efectúe una investigación referida a este régimen especial por parte de la Comisión Europea, existe una alta probabilidad de que se declare el incumplimiento de las obligaciones que corresponden según el Derecho comunitario.”* Vid. José Antonio Barciela Pérez, *“El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252)”*, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2008.

Finalmente, de forma algo más escéptica, señala Sánchez Gallardo respecto de la consideración de las entidades que integran el Grupo como un sujeto pasivo único que, *“No es esta la técnica legislativa que ha seguido el legislador patrio, lo que, supuesto que el nuevo régimen especial respeta el Derecho comunitario – éste y no otro ha de ser el punto de partida de nuestro análisis, aunque al final lleguemos a la conclusión de que estábamos equivocados -, aconseja el estudio de los fines o resultados que se obtienen en caso de que se haga uso de esta facultad para determinar finalmente si dichos fines o resultados se cumplen con el nuevo régimen especial establecido en la LIVA. Y en otro lugar, “A partir de todas estas consideraciones, se puede señalar que el nuevo régimen especial introduce una importante dosis de neutralidad en el tributo, si bien está por ver si, efectivamente, cumple estos objetivos, lo cual requiere un estudio mucho más detallado del mismo.”* Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, *“Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial”*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

31 Vid. nota al pie num. 1.

32 Vid. en este sentido, el fallo, en su apartado primero, del TJCE, en su reciente Sentencia de 22 de mayo de 2008, Asunto C-162/07 “Ampliscientifica”.

la substancia económica prevalece sobre la forma legal, de tal forma que, desde el momento de su incorporación al Grupo, la entidad en cuestión pierde, a los exclusivos efectos del IVA, cualquier forma jurídica existente para formar parte de un nuevo sujeto pasivo creado a dichos efectos, a saber, el Grupo de IVA. De ahí, dice la Comisión, que el Grupo de IVA sólo pueda ser identificado, en sus relaciones con terceros, a través de un número de identificación fiscal IVA único, con exclusión de cualquier otro, que debería ser usado, por ejemplo, en la emisión de facturas por entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el Grupo de Entidades. Si bien, sostiene la Comisión, nada se opone a que cada entidad conserve frente a las Autoridades fiscales su propio número de identificación a los exclusivos efectos del control por parte de dichas Autoridades sobre las actividades internas del Grupo.

Cita la Comisión al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, nuevamente en el asunto “Ampliscientifica, cuando señala que la existencia de un único sujeto pasivo a efectos del IVA impide la presentación de declaraciones-liquidaciones individuales, de forma separada, por parte de las entidades que integran el Grupo y constituye, por ello, primeramente, una medida de simplificación administrativa.

La Comisión se refiere, igualmente, a las operaciones intragrupo y señala que su exclusión a efectos del hecho imponible, con la única excepción de los supuestos de autoconsumo, supone una de las consecuencias más importantes de la aplicación del REGE, susceptible de generar un beneficio financiero, en términos de negocio.

Finalmente, comenta la Comisión el impacto que la aplicación del REGE puede tener respecto del derecho a la deducción, especialmente en el caso de grupos empresariales en prorrata, en los que la exclusión de las operaciones intragrupo a efectos del hecho imponible neutraliza los costes por IVA que, de otro modo, existirían para aquellas entidades en prorrata que, formando parte del Grupo de Entidades, fueran destinatarios de dichas operaciones. En este sentido, incide la Comisión en la necesidad de que los distintos Estados miembros adopten cuantas medidas pudieran resultar necesarias, con el fin de combatir el fraude o la evasión fiscal mediante una utilización abusiva del Régimen, así como en el respeto absoluto al principio de neutralidad fiscal, en aras del cual ninguna ventaja ni perjuicio injustificado debería derivarse de la adopción del Régimen por parte de los distintos Estados miembros.

Nos hemos referido anteriormente al papel de la Comisión y su indudable valor, en tanto que “guardián” del Derecho Comunitario, sin perjuicio de lo cual, llegados a este punto, quizá sea conveniente recordar la naturaleza jurídica de las Directivas, en tanto que acto normativo emanado de las instituciones comunitarias, obligatorio para los Estados miembros destinatarios, *“en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”* a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, con los Reglamentos, obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables en cada Estado miembros.³³

Queda por ver si, efectivamente, el resultado logrado por el legislador español, en lo que a la “modalidad avanzada” se refiere, supuesto que la denominada “modalidad básica”, conforme a lo señalado anteriormente, no constituye realmente un Régimen de Grupos en los términos del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, es comparable realmente con el que deriva de la consideración de todas las entidades que integran el grupo como un solo sujeto pasivo a efectos del IVA.

33 Vid. artículo 249 del Tratado Constitutivo de la CE

En la medida en que pueda sostenerse que el REGE, diseñado por el legislador español, en cuanto a su “modalidad avanzada”, produce un efecto o resultado equivalente al del sujeto pasivo único, podrá argumentarse su adecuación al Derecho Comunitario, en particular al artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, ello con independencia de cuál sea la forma o el medio finalmente elegido por el legislador español para la consecución de aquel objetivo.

Más dudas plantea, sin embargo, el REGE en su “modalidad avanzada”

Ciertamente, la regla especial de determinación de la base imponible en el caso de las operaciones intragrupo, así como la facultad de renunciar a las exenciones del artículo 20 constituyen auténticas normas de excepción, no previstas en la Directiva. En cualquier caso, a la vista de las reflexiones realizadas anteriormente, se impone, por encima de cualquier consideración simplista, un análisis detenido de los fines o resultados que se obtienen mediante la aplicación de estas normas, con el fin de determinar si aquellos son coincidentes con los que se derivarían del ejercicio de la facultad reconocida a los Estados miembros en el citado artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE. Éste y no otro debe ser el prisma a través del cual se observe esta realidad.

Viene al caso la afirmación que realizábamos anteriormente, en cuanto a que una aplicación perfecta del REGE, en su modalidad “avanzada”, con base en las reglas citadas también con anterioridad, debe transparentar completamente a aquellas entidades que, dentro del Grupo, actúan como simples intermediarias canalizando bienes y servicios externos, adquiridos de terceros, hacia quienes en el seno del mismo resultan ser sus últimos adquirentes. Por ello la necesidad de minorar la base imponible hasta el importe de los bienes y servicios afectos a las operaciones intragrupo, recibidos de terceros ajenos al Grupo; por ello, también, la necesidad respecto de las operaciones intragrupo de renunciar, en su caso, a las exenciones que pudieran resultar de aplicación, con el fin de no generar distorsiones o sobre imposición en aras de la perfecta neutralidad.

Se consigue con ello que el valor añadido *externo*, generado fuera del Grupo de Entidades tribute en sede de quien en el seno del grupo resulta ser el beneficiario efectivo, al mismo tiempo que se deja libre de tributación el valor añadido *interno*, con independencia del *iter* que puedan seguir en el seno del Grupo bienes y servicios adquiridos de terceros, ajenos al mismo, y se difiere hasta el momento en que dicho valor añadido *interno* se incorpora a la base imponible en el momento en que el Grupo proporciona bienes y servicios, se relaciona con terceros.

En definitiva, se consigue i) transparentar a quienes en el seno del Grupo no resultan adquirentes últimos de los bienes y servicios recibidos de terceros; ii) gravar el valor añadido por el Grupo únicamente en el momento en que el Grupo se relaciona con terceros, con total independencia de cuál sea el modelo organizativo elegido. En definitiva, se consigue un efecto que debiera ser equivalente al derivado de la consideración de las distintas entidades integrantes del Grupo como un sujeto pasivo único.

Cierto es que la forma y los medios para conseguir el objetivo señalado son peculiares, como también lo son, por otra parte, el hecho de negar la existencia de un hecho imponible en el caso de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre dos entidades independientes desde el punto de vista

jurídico, o la necesidad de regular determinados supuestos de autoconsumo, más allá de lo previsto en el literal de la Directiva, o la aplicación de un régimen de deducción común a entidades jurídicamente independientes, todas ellas medidas a las que hace referencia la Comisión Europea como paradigma de la ortodoxia en la implementación del REGE, según el modelo comunitario.

Ponemos en duda, por tanto, la opinión de cuantos afirman, sin más, que el REGE, en su versión española, resulta incompatible, en tanto que supone una extralimitación por parte del legislador nacional, respecto de la facultad reconocida por el legislador comunitario en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, y coincidimos plenamente con Sánchez Gallardo cuando señala, refiriéndose al REGE en su “modalidad avanzada” que *“...Este tratamiento responde a la lógica de la consideración del grupo de empresas como una única unidad empresarial o sujeto pasivo, lógica en la cual el hecho de que el gravamen se produzca cuando se producen relaciones con terceros parece coherente.”*³⁴

Más complicado parece hablar de un resultado equivalente al derivado de la existencia de un sujeto pasivo único en el caso de determinadas obligaciones formales y de gestión, derivadas de la aplicación del REGE en su versión española, así la utilización individualizada de su propio número de identificación fiscal, en sus relaciones con terceros, por parte de cada una de las entidades que integran el Grupo, o la presentación de declaraciones-liquidaciones individuales³⁵, en todo caso, sujetas, incomprensiblemente, al régimen de recargos por liquidación extemporánea previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria. Todos ellos, aspectos en los que, sin duda, el Régimen podría ser mejorable.

En cualquier caso, la afirmación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en cuanto a las facultades de los Estados miembros, concretamente el Reino de España en el caso de autos, con relación a la interpretación de la Directiva comunitaria en materia del IVA³⁶, nos hace ser cautos en este aspecto y no descartar, en absoluto, tal y como se desprende del documento publicado por la

34 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

35 Señala a este respecto Barciela Pérez que *“...podría considerarse que la obligación que corresponde a las sociedades dominadas de presentar declaraciones periódicas informativas está comprendida dentro de lo dispuesto en el artículo 273, en el sentido de que «Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»* Vid. José Antonio Barciela Pérez, “El régimen especial del grupo de entidades en el IVA y su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252)”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2008.

36 En el considerando 28 de su Sentencia de 6 de Octubre de 2006, Asunto C-204/03, “Comisión contra el Reino de España” señala el TJCE que *“28. La alegación del Gobierno español, según la cual la interpretación que propone del artículo 19 de la Sexta Directiva es más adecuada para garantizar el equilibrio en materia de competencia y, por tanto, el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA, debe ser rechazada. En efecto, los Estados miembros están obligados a aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable. Como se desprende de la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, Rec. p. I-8265), apartados 55 y 56, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella, en este caso mediante la introducción de limitaciones del derecho a deducción distintas de las previstas en los artículos 17 y 19 de la citada Directiva.”*

Comisión, que citábamos al comienzo de este artículo³⁷, la posibilidad de una investigación por parte de la Comisión Europea en cuanto a la implementación del REGE por parte del legislador nacional en nuestra normativa interna.

III. Problemas prácticos de aplicación

Dedicaremos la segunda parte de este trabajo a repasar algunas de las principales dudas y problemas planteados en la práctica, relativos a la aplicación del REGE, regulado en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, en su versión española, por parte de aquellos sujetos pasivos que, desde el 1 de enero de 2008, a lo largo de estos casi dos años de vigencia del Régimen, han decidido ejercitar la opción, ya sea exclusivamente en su “modalidad básica”, ya sea también y además en su “modalidad avanzada”, en los términos previstos en nuestra normativa interna.

En este sentido, pondremos el acento en algunos de los principales problemas apuntados, en cada uno de los ámbitos de regulación del REGE, por nuestra doctrina más especializada. No tenemos, sin embargo, la intención de ser absolutamente exhaustivos en este punto sino, más bien, de poner sobre la mesa, fundamentalmente, algunos de estos problemas prácticos, así como las soluciones aportadas, tanto a través del comentario de los distintos autores, o del posterior desarrollo reglamentario del Régimen legal³⁸, como de la doctrina establecida, en su caso, sobre el particular por parte de la Dirección General de Tributos, en sus contestaciones a más de una decena de consultas planteadas por los particulares en estos últimos dos años.

Antes de comenzar el repaso de los diferentes problemas y dudas planteados en los distintos aspectos del Régimen, consideramos interesante hacer una breve reflexión sobre algunos datos estadísticos, no demasiados hasta la fecha, publicados por la AEAT al respecto de la aplicación del REGE por parte de las empresas españolas, a lo largo del pasado ejercicio 2008 y vigente 2009.

Así, el impacto estimado en la recaudación de ingresos gestionados por la AEAT, durante el ejercicio 2008, como consecuencia de la entrada en vigor del REGE el día 1 de enero de 2008, se sitúa en los 2.800 millones de Euros³⁹.

Por su parte, el número de declaraciones, Modelo 353⁴⁰, presentadas a fecha 31 de julio de 2008, ascendía a 3.287. Por lo que respecta al ejercicio 2009, a esa misma fecha, es decir, 31 de julio de 2009, el número de declaraciones, Modelo 353, presentadas ante la AEAT, ascendía a 4.555, lo que supone un incremento del 38% con respecto al año anterior. Por otra parte, el número de declaraciones Modelo

37 Vid. nota al pie num. 1.

38 Vid. Artículos 61 bis a 61 sexies, Capítulo VII, “*Régimen Especial del Grupo de Entidades*”, del Título VIII, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, añadidos por RD1466/2007, de 2 de noviembre.

39 Fuente: Memoria 2008 AEAT, “I. Cifras Clave en 2008, Estimación de los Impactos Normativos en 2008”, página 17.

40 Autoliquidación mensual, modelo agregado, aprobado por Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, a presentar por quien tenga la consideración de entidad dominante del grupo de entidades, cuya presentación es, desde un primer momento, obligatoriamente telemática, a través de Internet.

039⁴¹, presentadas por Internet en aquella fecha ascendía a 286 (nótese que no fue hasta la aprobación de la Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, que la presentación del citado Modelo 039 pasa a realizarse obligatoriamente por medios telemáticos, a través de Internet, lo que justifica la ausencia de datos en esta estadística durante el ejercicio 2008)⁴².

Teniendo en cuenta el número de declaraciones, Modelo 353, presentadas a mitad de cada ejercicio, así como el período de liquidación, mensual, podemos estimar en el entorno de 550 los Grupos de Entidades que procedieron a la aplicación del REGE durante su primer año de vigencia, y en el entorno de 750 las que lo aplican durante el presente ejercicio 2009.

Desafortunadamente, no hemos sido capaces de encontrar, a día de hoy, datos que revelen cuantos de los Grupos que optaron por la aplicación del REGE lo hicieron, exclusivamente, por la “modalidad básica” y cuantos optaron, adicionalmente, por la “modalidad avanzada”, si bien podemos intuir, sin temor a equivocarnos, que un porcentaje muy significativo de los casos se habrán limitado, seguramente, a la aplicación del REGE en su “modalidad básica”, mientras que, únicamente, un número reducido de ellos, seguramente todos ellos grupos empresariales en prorrata, habrán hecho frente a las exigentes obligaciones en materia de gestión, que supone la aplicación del REGE en su “modalidad avanzada”.

Sin más, pasamos, a continuación, al análisis y comentario de algunos de los problemas fundamentales que ha planteado en la práctica la aplicación del REGE desde el momento de su entrada en vigor en el año 2008, así como de las soluciones, en su caso, adoptadas, a cuyo efecto diferenciaremos entre los distintos aspectos del Régimen regulados en la normativa actualmente vigente.

a. Territorialidad

Comienza el artículo 163 quinquies, Apartado Uno, de la Ley 37/1992 por señalar, como requisito esencial para la aplicación del REGE, el hecho de que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de las entidades que integran el Régimen radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto⁴³.

En este sentido y en el caso de la entidad dominante, establece el citado artículo 163 quinquies, en su apartado Dos, la posibilidad de considerar como dominante a los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del impuesto respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos.

En el caso de las entidades dependientes, la solución adoptada por el legislador español es, sin embargo, diferente por cuanto, señala expresamente el artículo 163 quinquies. Tres *in fine*, *“En ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente.”*

41 De Comunicación de Datos, relativa al Régimen Especial del Grupo de Entidades en el IVA

42 Fuente: www.aeat.es/estadisticas_tributarias/estadisticas_de_la_oficina_virtual/estadistica_de_declaraciones_presentadas_por_internet/situacion_a_31_de_julio_de_2009.pdf.

43 Entendiendo como tal territorio peninsular e islas baleares, únicamente.

La desafortunada redacción del apartado Uno, del artículo 163 quinquies, llevó, desde un principio, a la doctrina a preguntarse por la verdadera intención del legislador respecto del ámbito territorial en el que el REGE debería desplegar sus efectos. Así, no parecía tener demasiado sentido una interpretación restrictiva, a fin de impedir la aplicación del REGE por parte de aquellas entidades que pudieran disponer de algún establecimiento permanente situado fuera del territorio de aplicación del impuesto⁴⁴. Si, al contrario, parecía impedirse la aplicación del REGE por parte de aquellas entidades cuya sede de

dirección se encontrara fuera del territorio de aplicación del impuesto, con independencia de que pudieran disponer de un establecimiento permanente en el interior del mismo (salvo por lo que respecta a la posibilidad de su consideración como dominante respecto de las participaciones que pudieran atribuidas al citado establecimiento permanente). De igual modo, se impedía formar parte de un Grupo de Entidades, a los efectos de la aplicación del REGE, a los establecimientos permanentes situados en el extranjero, aunque lo fueran de entidades residentes en el territorio de aplicación del impuesto.

El impacto estimado en la recaudación de ingresos gestionados por la AEAT, durante el ejercicio 2008, como consecuencia de la entrada en vigor del REGE el día 1 de enero de 2008, se sitúa en los 2.800 millones de Euros

La propia Dirección General de Tributos avala la anterior interpretación en su contestación a consulta, de fecha 3 de abril de 2008, al señalar que *“A estos efectos, no resultará óbice que dicha dependiente posea dos establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, si bien habrá de tenerse en cuenta que dichos establecimientos no podrán, en ningún caso, aplicar las disposiciones del Régimen especial al quedar excluidos legalmente del perímetro subjetivo del grupo.”*⁴⁵

Se trata, en definitiva, de evitar la aplicación del REGE en el caso de entidades o establecimientos permanentes radicados fuera del territorio de aplicación del impuesto o, en palabras de Sánchez Gallardo, *“su expansión extramuros del ámbito geográfico de aplicación del impuesto”* en la medida en que, como bien señala también el autor *“El IVA es un impuesto, aunque armonizado, que acrece las arcas de los Estados miembros de la Unión Europea, por lo que cualquier disposición que pueda implicar un efecto en la recaudación de un país distinto del que la adopta esta proscrita por la Dir. 2006/112/CE.”*⁴⁶

44 En este sentido, Señalan Álvarez Suso y Romero de la Vega que *“la referencia que el artículo 163 quinquies de la LIVA realiza a los establecimientos permanentes resulta algo confusa sobretodo teniendo en cuenta que, como luego veremos, por sí solos no pueden ser considerados como dependientes. En todo caso, creemos que la expresión «que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas (las entidades) radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto» no debe ser obstáculo para que una entidad que tenga su sede de actividad económica en territorio de aplicación del IVA, pero que disponga de establecimientos permanentes fuera de él, pueda quedar incluida dentro del grupo de entidades.”* Vid. Marcos Álvarez Suso y Antonio Romero de la Vega *“El nuevo Régimen Especial del Grupo de Entidades”* Actum Fiscal, núm. 2, abril 2007.

45 Vid. Consulta DGT núm. V0674/2008, de 3 de abril de 2008.

46 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, *«Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial»*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

Así, se constituye el REGE como un Régimen de ámbito geográfico estrictamente nacional, respetuoso con el principio de territorialidad, en virtud del cual, cada sujeto pasivo declara las cuotas del IVA devengadas en el interior del país y detrae de dichas cuotas el importe de las cuotas del IVA soportadas, también, en el interior del país. Si bien, como acertadamente señala, de nuevo, Sánchez Gallardo, la lógica que se encuentra detrás de esta exclusión no es del todo precisa, en la medida en que no es la sede de actividad el único criterio que en el IVA rige en materia del lugar de realización de las operaciones, sujeto, igualmente, a toda una serie de reglas especiales que se separan de aquel criterio.

También la Comisión Europea, en el documento que hemos tenido ocasión de comentar a lo largo de estas páginas⁴⁷, se pronuncia respecto de la mención “...*personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro*” y, ante el silencio del legislador comunitario, pone de manifiesto su parecer, en términos análogos a los recogidos en los párrafos anteriores. Si bien, a juicio de la Comisión, no existe razón alguna por la que se debiera excluir, a los efectos de la aplicación del REGE en un determinado país, a un establecimiento permanente de una entidad extranjera, situado físicamente en el territorio del aquel país, en contra, por tanto, de lo establecido en nuestro artículo 163 quinquies. Tres *in fine*, para el caso de las entidades dependientes. Alude, para ello, la Comisión a los principios de no discriminación y libertad de establecimiento, como principios básicos del Derecho Comunitario, que pondrían en duda la compatibilidad de la norma española con el mandato del legislador comunitario en este punto.

La existencia de territorios, dentro de nuestro país, no incluidos en el ámbito geográfico de aplicación de la Directiva supone, igualmente, una situación de excepción en cuanto a la aplicación territorial del REGE, en su versión española. Nos referimos, en concreto, a Canarias, Ceuta y Melilla, lugares a los que en ningún caso se extiende la aplicación de la Ley 37/1992, del IVA, ni por tanto, tampoco, la aplicación del Régimen previsto en los artículos 163 quinquies a 163 nonies.

En este sentido, la misma Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, incorpora en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) un régimen equivalente, con algunas matizaciones, al regulado en la Ley 37/1992, cuyo ámbito de aplicación se circunscribe, como el lógico, exclusivamente a territorio de las Islas Canarias, es decir, entidades cuyas sedes de actividad o establecimientos permanentes se sitúen en el territorio canario. No prevé, sin embargo, la Ley del IGIC la posibilidad de que un establecimiento permanente situado en las Islas Canarias pueda llegar a ser entidad dominante, respecto de aquellas dominadas cuyas participaciones le sean atribuidas, ni tampoco permite que un establecimiento permanente radicado en Canarias sea entidad dependiente, en los mismos términos, en este caso sí, que la Ley 37/1992, en el ámbito del IVA.⁴⁸

No sucede lo mismo en el caso del Impuesto sobre la Producción los Servicios y la Importación (IPSI), aplicable en las ciudades de Ceuta y Melilla, en la medida en que no se ha trasladado al ámbito de dicho impuesto la normativa que regula el REGE en el ámbito del IVA, impuesto éste que, como hemos señalado, no resulta de aplicación en los citados territorios.

47 Vid. nota al pie num. 1.

48 Vid, en este sentido, Ley 20/1991, de 7 de junio, artículos 58 quater a 58 octies, según redacción Ley 36/2006, de 29 de noviembre, Disposición Final 1ª. cinco.

Del mismo modo, la existencia de Territorios históricos, a saber, Vizcaya, Álava y Guipuzcoa, de un lado, en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco y, de otro lado, Navarra, con un régimen foral propio, a los que corresponde, eventualmente, la exacción, gestión e inspección del Impuesto, aunque sin capacidad normativa sustantiva en el ámbito del IVA, respecto de aquellos sujetos pasivos domiciliados en su territorio, así como respecto de aquellas operaciones realizadas en su ámbito territorial interno, llegó a plantear importantes dudas y problemas de coordinación en cuanto a la aplicación del REGE, establecido en cada una de las Leyes del IVA Forales, en idénticos términos a los de la Ley 37/1992, para el territorio común.

La desafortunada redacción del apartado Uno, del artículo 163 quinquies, llevó, desde un principio, a la doctrina a preguntarse por la verdadera intención del legislador respecto del ámbito territorial en el que el REGE debería desplegar sus efectos

No parecía posible defender una aplicación inter-territorial del REGE por cuanto ello podía suponer, según los casos, una transferencia (compensación silenciosa, en cierto modo) de fondos desde unas Administraciones territoriales a otras⁴⁹.

Este tipo de consideraciones llevaron, finalmente, al legislador, tan sólo unos meses después de la aparición del REGE, con anterioridad al momento de su entrada en vigor, a modificar, tanto la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, como la Ley 28/1990, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra⁵⁰, con el fin de excluir completamente cualquier posible aplicación del Régimen entre entidades domiciliadas fiscalmente en distintos ámbitos territoriales.

Así, se establece, a los efectos de la aplicación del REGE en los diferentes Territorios históricos, que “Se consideraran excluidas del grupo de entidades las entidades dependientes cuya inspección de acuerdo con las reglas contenidas en el apartado Seis anterior [regla 7ª.a anterior, en el caso de la Comunidad Foral de Navarra], “se encuentre encomendada a los órganos de una Administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante.”, una medida que, aparentemente, priva de toda eficacia al REGE en el ámbito de los diferentes Territorios históricos, por cuanto su aplicación se circunscribe, en circunstancias

49 Señalaba Sánchez Gallardo sobre el particular, poco después de la entrada en vigor del REGE, que “a) Si se trata del nivel básico o de compensación de saldos, habría de bastar con la especificación de que esta compensación financiera únicamente puede tener sentido cuando hay identidad [por domicilio en el mismo territorio] entre sujetos activos y pasivos de la compensación. b) En caso de que existieran **operaciones intragrupo** a las que se aplique su tratamiento especial, se podría dar el caso de que haya ciertos trasvases de tributación entre los Territorios históricos y el Estado, por lo que quizá sería conveniente introducir las previsiones oportunas.” Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

50 Vid, en este sentido, artículo 29.7 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, según redacción de la Ley 28/2007, de 25 de octubre (BOE num. 257, de 26 de octubre); así como artículo 34.8ª del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, según redacción de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre (BOE num. 304, de 20 de diciembre).

normales, exclusivamente a aquellas entidades domiciliadas fiscalmente en el mismo Territorio foral. Es decir, en ningún caso podrán formar Grupo de Entidades, a los efectos de la aplicación del REGE, por ejemplo, una entidad domiciliada en Vizcaya y sus filiales domiciliadas en Álava, Navarra o el territorio común.

En el caso de aquellos Grupos en los que una o varias entidades tributan según cifra relativa a las distintas Administraciones territoriales, cada entidad integrante del Grupo calculará de forma estrictamente individual el porcentaje atribuible a cada Administración, que consignará en su declaración-liquidación individual. Dichos importes se integrarán en las declaraciones-liquidaciones agregadas del Grupo, que la entidad dominante deberá presentar en cada una de las Administraciones territoriales competentes para la exacción del tributo, sin que puedan agregarse, en ningún caso, cifras imputables a dos Administraciones territoriales diferentes.

Termina por aclarar el legislador que en ningún caso afectará el REGE a la aplicación de las reglas establecidas en el Concierto y en el Convenio, con el fin de determinar el volumen de operaciones en cada territorio.

b. Perímetro subjetivo

Se plantean, igualmente, algunas dudas y problemas interpretativos importantes a la hora de definir el perímetro subjetivo del Grupo de Entidades, es decir, quiénes, de acuerdo con las normas recogidas en el artículo 163 quinquies, pueden formar parte de un Grupo de Entidades, en el ámbito del IVA, a los efectos de optar por la aplicación del REGE en cualquiera de sus dos modalidades.

Veamos algunos de estos problemas y las soluciones que en algunos de los casos nos ofrece la doctrina de la Dirección General de Tributos.

Un primer grupo de cuestiones tienen que ver con la consideración como empresario o profesional de las entidades que integran el Grupo. De nuevo, la confusa redacción, en este sentido, del artículo 163 quinquies, de la Ley 37/1992, genera no pocos problemas interpretativos a la hora de averiguar cual fue, realmente aquí la voluntad del legislador.

Así, de la redacción del primer párrafo del artículo 163 quinquies, en su apartado Uno, parece desprenderse, con claridad, la condición de empresario o profesional como necesaria para la aplicación del REGE. Señala el citado artículo que *“Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades.”*

Si bien, la voluntad del legislador se desvanece a la hora de establecer los requisitos que debe cumplir una entidad para ser considerada como entidad dominante, sobre todo en comparación con aquellos que debe reunir, por el contrario, una entidad para ser dependiente. Se considerará como entidad dominante, señala el apartado Dos del artículo 165 quinquies, aquella que tenga personalidad jurídica propia, con la consabida excepción para el caso de los establecimientos permanentes de entidades extranjeras ubicados en el territorio de aplicación del impuesto⁵¹. Ninguna referencia encontraremos por ningún lado,

51 Vid supra.

en el citado apartado Dos, al concepto de empresario o profesional. Cosa que sí sucede, sin embargo, en el caso de las entidades dependientes, respecto del cual el legislador se expresa con total claridad, cuando señala, esta vez en el apartado Tres, que *“se considerará como entidad dependiente aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en la letras b) y c) del apartado anterior.”*

En ningún caso podrán formar Grupo de Entidades, a los efectos de la aplicación del REGE, por ejemplo, una entidad domiciliada en Vizcaya y sus filiales domiciliadas en Álava, Navarra o el territorio común

Los diferentes términos en los que se expresa el legislador cuando se refiere a la entidad dominante o a las dependientes, llevaron a parte de la Doctrina⁵², desde la aparición, por primera vez, del texto legal, a plantearse si, realmente, éste era un requisito que debía exigirse, igualmente, a la entidad dominante. En otras palabras, si una entidad que no fuera empresario o profesional a los efectos del IVA, podía, a pesar de ello, llegar a ser considerada como dominante de un Grupo de Entidades. Cuestión absolutamente trascendente, más aún, si cabe, a partir de la última modificación de los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, en el caso de las sociedades “Holding” de cartera.

Efectivamente, la nueva redacción del artículo 4. Dos. a) de la Ley 37/1992, del IVA, vigente a partir del 1 de enero de 2008, en concordancia con el nuevo artículo 5 de la Ley⁵³, establece una precisión con respecto a la determinación de cuándo las entregas de bienes y prestaciones de servicios deben entenderse realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y señala que *“Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la consideración de empresario o profesional”*. De igual forma, el artículo 5 incorpora en su referencia a las sociedades mercantiles idéntica condición al transformar en *“iuris tantum”* lo que hasta la fecha había sido una presunción *“iuris et de iure”* y señalar ahora que *“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se reputarán empresarios o profesionales: b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.”*

52 Señala, entre otros, García Castelao que *“Por otra parte ha de llamarse la atención sobre el hecho de que este precepto no exige que la entidad dominante tenga la condición de empresario o profesional expresamente, sino que sólo se hace referencia a que tenga personalidad jurídica propia. Por tanto, una interpretación literal del mismo podría entrar en contradicción con lo establecido en el apartado Uno del artículo 163. Quinques que, como se hacía referencia, establece que «podrán aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades». Como se verá, la relación entre estos preceptos tiene una gran relevancia a efectos de determinar si las entidades holding o de mera tenencia de bienes (excluidas las que realicen actividades de arrendamiento) pueden formar parte del grupo de entidades.”* Vid. Andrea García Castelao, *“El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido”*, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

53 Vid. Artículo Quinto “Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido”, Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE 25 de diciembre).

Se limita el legislador español a adaptar, simplemente, nuestra normativa interna a la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁵⁴, invocada repetidamente en el pasado por nuestra doctrina y también recogida por la propia Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas planteadas sobre el particular⁵⁵.

Supuesto que una sociedad mercantil, por el simple hecho de serlo, no tiene por qué ser considerada un empresario o profesional a los efectos del IVA, y ante las dudas planteadas respecto de la exigibilidad del requisito en el caso de la entidad dominante, en el ámbito del REGE, surge inmediatamente la cuestión de si una sociedad "Holding" o cabecera, pura (de mera tenencia)⁵⁶, podía tener la consideración de entidad dominante. Una respuesta negativa a esta cuestión podría privar de eficacia al régimen, en un grado importante, al impedir su aplicación en todos aquellos casos en que la participación en todas las sociedades del grupo es mantenida de forma directa por la sociedad cabecera. Recordemos, en este sentido, que el artículo 163 sexies Uno *in fine* supedita, en todo caso, la aplicación del REGE, a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Distintos autores opinaban sobre la cuestión y daban sus argumentos a favor y en contra de una u otra alternativa, hasta el momento de la publicación de la contestación a consulta núm. V2651/2007, de fecha 10 de diciembre de 2007, en la que, ante la cuestión planteada en el caso de una fundación constituida por una Caja de Ahorros, cabecera de un grupo de entidades, la DGT se pronuncia, finalmente, sobre el particular y concluye, en este sentido, que *"no constituye un requisito necesario para la aplicación del régimen especial que la entidad que ostente la condición de dominante del grupo sea empresario o profesional, por lo que es factible que dicha entidad sea, como ocurre en el supuesto consultado, una fundación entidad que, según la actividad que realice y la contraprestación que, en su caso, exija por ello, pudiera no tener la consideración de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5º uno a) de la Ley 37/1992. Así se infiere de lo dispuesto con carácter específico por el artículo 163 quinquies. Dos de la Ley 37/1992, al no incluirse la condición de empresario o profesional entre aquellas que ha de cumplir la entidad dominante."*

Conclusión más que dudosa, ciertamente, y no exenta de una importante dosis de pragmatismo, que plantea, por otra parte, problemas de encaje en lo que a la filosofía que subyace al sistema común del IVA se refiere. Señala, en este sentido, la Comisión, en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, mencionada reiteradamente a lo largo del presente trabajo⁵⁷, como requisito esencial, en contra del criterio mantenido por nuestra DGT, la necesidad de que la aplicación de Regímenes Especiales de Grupo en el ámbito del IVA no afecte en ningún caso al concepto de sujeto pasivo (como empresario o profesional) y advierte que permitir a una persona distinta de un sujeto pasivo del IVA formar parte de un Grupo de

54 Vid. STJCE de 20 de junio de 1991 (asunto C-60/90), 6 de abril de 1995 (asunto C-4/94) y 6 de febrero de 1997 (asunto C-80/95).

55 Vid. consulta DGT núm. V1341-2006.

56 Son numerosas las Sentencias en las que el TJCE se refiere a las sociedades "Holding" puras o de mera tenencia y niega su condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, en la medida en que no realizan actividad empresarial o profesional alguna y deben permanecer, por ello, extramuros del impuesto. Así, STCE 29 de abril de 2004 (asunto C-77/01, "EDM"), 14 de noviembre de 2000 (asunto C-142/99, "Floridienne y Berginvest") y 11 de julio de 1996 (asunto C-306/94, "Regié Dauphinoise").

57 Vid. nota al pie núm. 1.

Entidades afectaría, ciertamente, a esa definición. Por ello, concluye la Comisión, un no-sujeto pasivo del IVA no debería nunca convertirse en sujeto pasivo por el mero hecho de formar parte de un Grupo de Entidades. De lo contrario, ello serviría para sortear los criterios definitorios de lo que debe ser un sujeto pasivo a efectos del impuesto.

Igualmente, desde el punto de vista práctico, en el caso de defenderse una interpretación como la realizada por la DGT, deberían resolverse algunos problemas en el ámbito de las obligaciones formales y de gestión, que a la entidad dominante atribuye la Ley en representación del Grupo de Entidades. Así, como acertadamente apunta García Castelao, *“parece difícil conjugar el hecho de que una entidad que no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA forme parte de un Régimen de tributación del mismo impuesto. Podría plantearse, por ejemplo, si la entidad “holding” pura está obligada a presentar autoliquidaciones de un impuesto del que no tiene la consideración de sujeto pasivo, y qué ocurriría si no cumpliera con esta obligación.”* No parece existir más opción, en este sentido, que el registro a efectos del IVA de la sociedad Holding para la presentación, cuando menos, de las declaraciones agregadas, modelo 353, en su calidad de obligado tributario.

A la vista de las consideraciones realizadas anteriormente, parece que, a día de hoy, el dotar a la sociedad cabecera de una actividad que le confiera la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto, continúa siendo la alternativa más segura.

Se plantean, también, en lo que al perímetro subjetivo se refiere, otras cuestiones tales como la naturaleza jurídica de las entidades que pueden ser consideradas dominante o dependientes de un Grupo a efectos de la aplicación del REGE.

Así, la *entidad dominante*, aunque no necesariamente debe ser una entidad con forma mercantil, por disposición expresa de la Ley sí debe ser una entidad (lo que, ya de por sí, excluye a las personas físicas) con personalidad jurídica propia (con la consabida excepción de los establecimientos permanentes), lo que excluye de suyo la posibilidad de que antes sin personalidad, tales como las comunidades de bienes o entidades de naturaleza similar, como por ejemplo, una Agrupación de Interés Económico o una Unión Temporal de Empresas, en ningún caso, pudieran ser consideradas entidad dominante a efectos del REGE. Sí podrá formar parte de un Grupo de Entidades, sin embargo, como entidad dominante, en tanto que entidad con personalidad jurídica propia, una Fundación⁵⁸, también una mutualidad de previsión social⁵⁹, por ejemplo, que sea cabecera de un grupo empresarial.

A diferencia de lo que sucede en el caso de las *entidades dependientes*, que no necesariamente deben tener personalidad jurídica propia, lo que abre el abanico de posibilidades, con el único condicionante del criterio de la participación, como definitorio del estatus de dependiente⁶⁰, lo que en sí mismo, limita las posibilidades a aquellas entidades en las que exista un cierto grado de dependencia y éste pueda ser medible en términos porcentuales. De esta forma, defienden algunos autores la posibilidad de que

58 Vid. consulta DGT num. V2651/2007.

59 Vid. consulta DGT num. V2510/2008.

60 Más adelante tendremos ocasión de matizar el alcance de esta afirmación.

una comunidad de bienes, una Unión Temporal de Empresas o una Agrupación de Interés Económico⁶¹, puedan formar parte, como dependientes, de un Grupo de Entidades. Posibilidad que no existiría en el caso de una sociedad "Holding" pura o de mera tenencia, en cuanto aquí la ley sí es clara, es necesario que las entidades dependientes sean empresarios o profesionales a efectos del IVA⁶².

Cuestión más dudosa es la de si una Fundación puede ser considerada entidad dependiente de un Grupo a efectos del REGE, aunque en este caso la Dirección General de Tributos, de forma un tanto sorprendente, responde afirmativamente al señalar que *"Una fundación que, teniendo la condición de empresario o profesional, esté participada al menos en el cincuenta por ciento de su dotación total por una caja de ahorros, debe ser calificada como entidad dependiente de ésta y, por consiguiente y cumplidos el resto de requisitos deducidos de la normativa del Impuesto reproducida, optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades."*

Parece ignorar, no obstante, la DGT la realidad que subyace al fenómeno fundacional, en el sentido de la afectación permanente e irrevocable del patrimonio fundacional a la realización de fines de interés general, un patrimonio que, como no podía ser de otra manera, escapa del control e influencia del fundador, quien, en principio, queda desvinculado de la Fundación, más allá de su aportación inicial meramente altruista. Es, de hecho, el Patronato y no el fundador, a quien corresponden las facultades de control y toma de decisiones, de acuerdo con la normativa vigente en la materia. Afirmación ésta que impediría hablar de la relación entre una fundación y su fundador en términos de dependencia, lo que excluiría, de suyo, la posibilidad de que una fundación pudiera llegar a ser considerada como entidad dependiente a los efectos del REGE.

Finalizaremos nuestras consideraciones relativas al perímetro subjetivo con una última referencia a la cuestión de la participación. No nos detendremos en la explicación de cuestiones relativas a las diferentes alternativas, supuestos de cómputo de la participación y criterio a seguir ante el silencio del legislador respecto de la forma en que ha de computarse dicha participación. Tampoco nos referiremos a casos especiales, como pueden ser los de la participación indirecta, recíproca, circular, o el de la denominada "rama truncada", por ser todas ellas cuestiones suficientemente comentadas por los distintos autores y artículos doctrinales, a los que se viene haciendo referencia, de forma continua, en el presente trabajo, amén de las consultas que sobre el particular ha tenido la ocasión de evacuar la DGT a lo largo de estos casi dos años de vigencia del REGE⁶³, algunas de ellas referenciadas anteriormente. Remitimos, sin más, al lector al comentario de dichos autores sobre esta materia.

Sí nos centraremos en la cuestión relativa a la participación como único criterio de dominio de unas entidades sobre otras y, por tanto, de pertenencia a un Grupo de Entidades, a efectos de la aplicación del REGE.

Como bien ha apuntado Sánchez Gallardo, *"La normativa española se ha decantado exclusivamente por el criterio de la participación en el capital de las entidades, descartando otros. Con ello, como se decía, se*

61 La propia DGT ha confirmado este extremo en el caso de las AEIE. Vid, en este sentido, consulta num. V1021/2009, de 8 de mayo.

62 Vid. en este sentido consulta DGT num. 2051/2008, de 5 de noviembre.

63 Vid, en este sentido, consulta DGT num. V0323/2008, de 14 de febrero de 2008, y consulta DGT num. V2429/2008, de 18 de diciembre de 2008;

excluyen, de facto, posibilidades tales como las relativas a personas físicas o entidades en las que, aún con una participación inferior al 50%, se ejerzan funciones de control”, y trata de justificar la medida por cuanto “Aunque quizá hubiera sido deseable una mayor amplitud normativa en la configuración del grupo, lo cierto es que la opción que adopta la norma tiene en su favor la claridad en su apreciación, ya que, con excepción de algunos casos dudosos, lo cierto es que no debería plantear mayor problema determinar cuando se cumple y cuándo no el requisito de participación en el capital social del 50%.”⁶⁴

Un no-sujeto pasivo del IVA no debería nunca convertirse en sujeto pasivo por el mero hecho de formar parte de un Grupo de Entidades

Queda por determinar en qué grado la normativa española en esta materia sigue los dictados de la normativa comunitaria. Recordemos aquí, simplemente, que el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, se refería a la cuestión del dominio en términos considerablemente más amplios al establecer la posibilidad de considerar como un único sujeto pasivo a aquellas entidades que, aunque independientes en el plano jurídico, “se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.”

Son suficientemente elocuentes al respecto las dos contestaciones de la DGT ante sendas consultas planteadas por los interesados, con números V1931/2008, de 27 de octubre, y, más recientemente, V0266/2009, de 12 de febrero.

En la primera de estas dos consultas la DGT analiza la cuestión de la participación en el caso de una sociedad que, a pesar de tener el 75% de las participaciones de otra entidad, no tiene el control político, que se encuentra en manos de los minoritarios cuyas participaciones (25%) les confieren un 75% de los derechos de voto. Avanza ya en esta primera consulta la DGT lo que, más tarde, será su criterio en la materia y después de una somera referencia, tanto a la Directiva comunitaria, como a la norma española, señala la posibilidad de que ambas entidades puedan aplicar el REGE únicamente en la medida en que el porcentaje de participación señalado (75%) suponga, como señala la Directiva, que dichas entidades se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos, en los términos exigidos por la normativa aplicable.

En su reciente consulta número V0266/2009, de 12 de febrero, la DGT desarrolla el argumento apuntado tan sólo unos meses antes, esta vez en un caso idéntico al de aquel entonces. Añade en esta ocasión la DGT que la circunstancia de disponer de un porcentaje de derechos de voto inferior al 50% no es obstáculo, por sí solo, para la existencia de una fuerte vinculación en los distintos ordenes citados por la Directiva comunitaria. La referencia al grado de participación, señala la DGT, resulta, simplemente, de la interpretación que el legislador nacional ha hecho de la vinculación a la que alude la Directiva, por lo que no es posible desvincular ambos preceptos so pena de contravenir la normativa comunitaria, de aplicación

⁶⁴ Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

Más dudas plantea la incorporación a la base imponible del coste de bienes y servicios que tan sólo de forma parcial se afectan a la realización de operaciones intragrupo

preferente frente al Derecho interno de los Estados. Por ello, termina diciendo la DGT que el porcentaje de participación debe ir, en todo caso, acompañado de una firme vinculación financiera, económica o de organización, “sin que sea necesaria la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente.”

Huelga referirse a la importancia de la doctrina establecida en esta materia por parte de la Dirección General de Tributos y las posibilidades que abre en cuanto a la determinación del perímetro subjetivo del Grupo de Entidades, en

detrimento, quizá, de la seguridad jurídica y la claridad a las que se refería Sánchez Gallardo. Si bien, desconocemos la razón por la cual la DGT no estima necesaria la concurrencia en el tiempo de los tres órdenes (la Directiva se refiere a ellos con la conjunción copulativa “y”) a los que alude la normativa comunitaria.

Tampoco apunta en esta última línea la Comisión, en su documento de 2 de julio de 2009⁶⁵, en el que viene a confirmar que los tres órdenes, el financiero, el económico y el organizativo⁶⁶, deberían concurrir durante todo el tiempo en que fuera de aplicación el régimen, de tal forma que cualquier entidad perteneciente al Grupo, que en algún momento dejara de presentar con su dominante cualquiera de estos vínculos debería abandonar el régimen. Justifica su afirmación la Comisión en la conjunción copulativa “y” con que el texto enlaza estos tres órdenes, así como en la excepcionalidad del régimen, que aconseja una aplicación estricta de los requisitos exigibles para su funcionamiento, lo que queda suficientemente garantizado con la concurrencia de los tres órdenes. Igualmente, el concurso simultáneo de estos tres órdenes constituye una garantía frente a las prácticas abusivas en la aplicación del régimen, que contribuye a evitar la utilización fraudulenta de estructuras artificiales sin ninguna substancia económica.

Una última referencia al plazo de tenencia de la participación, a cuyo respecto señala el artículo 163 quinquies, en su apartado Dos, como uno de los requisitos para que una entidad sea considerada como dominante, “que dicha participación se mantenga durante todo el año natural”.

Señala a este respecto García Castelao que “Esta regla despliega sus efectos con independencia del período impositivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA. Adicionalmente, es obligado señalar que la misma no supone que sea necesario esperar a que la tenencia alcance un año para poder aplicar el Régimen especial, sino que se precisa que la participación mayoritaria dure un año natural (ya que tanto

65 Vid. nota al pie num. 1.

66 La propia Comisión define en su documento estos tres órdenes. Así, el vínculo financiero, es definido por referencia al porcentaje de participación en el capital o de derechos de voto. El vínculo económico es definido por referencia a la existencia de, al menos, una de estas situaciones de cooperación empresarial: i) la actividad principal de los miembros del grupo es de la misma naturaleza, ii) las actividades de todos ellos son complementarias o interdependientes, iii) uno de los miembros del grupo lleva a cabo actividades realizadas sustancialmente en beneficio de los demás. Por su parte, el vínculo organizativo es definido por referencia a la existencia de una estructura de gestión compartida, al menos parcialmente.

*los períodos de opción como de renuncia, como se verá, se establecen por períodos referidos al año natural).*⁶⁷

Añade Sánchez Gallardo que *“no hay requisito alguno de antigüedad en la participación. Por tanto, si las acciones se han adquirido a finales de un año, a partir del 1 de enero del año siguiente se puede aplicar el régimen especial del grupo.”*⁶⁸

Coincidimos con ambos autores en su apreciación y añadimos, como consideración adicional, en el caso de entidades de nueva creación, la posibilidad, según establece el propio artículo 163 quinquies, Apartado Cuatro *in fine*, de aplicar el REGE, con carácter inmediato, sin necesidad de esperar al 1 de enero del año siguiente, incluso en el caso de aquellas entidades constituidas al final de un año natural, ello con total independencia de las vicisitudes a las que dicha participación pueda verse sometida en el futuro y sin otra limitación que la que pueda derivar de la necesidad de evitar supuestos de fraude o utilización abusiva de la norma, lo que deberá necesariamente determinarse caso por caso.

c. Contenido del REGE

c.1. Modalidad básica

Hemos comentado suficientemente, con ocasión del análisis relativo a su adecuación al Derecho Comunitario, las características fundamentales del REGE, en su modalidad básica. En este sentido, hemos tenido la ocasión de comentar también cómo dichas características le acercan bastante más a un simple procedimiento especial de liquidación del impuesto, que a un Régimen de Grupos de Entidades, propiamente dicho, en su acepción comunitaria.

Baste, simplemente, recordar aquí algunas cuestiones, tales como la pérdida por parte de las entidades individuales que integran el Grupo, en beneficio de éste, de los créditos por IVA a compensar, aportados a la declaración-liquidación agregada. Únicamente en el caso de que el conjunto de entidades que integran el Grupo dejen de aplicar el REGE, es decir, de desaparición del Grupo de Entidades, el saldo de IVA pendiente de recuperación, en su caso, se repartirá entre las distintas sociedades que lo integran en función del volumen de operaciones del último año natural en que el REGE hubiera sido de aplicación. No resulta del todo satisfactorio el recurso al volumen de operaciones, que pudiera resultar especialmente gravoso para entidades de nueva creación, en fase de inversión, que soportan importantes cantidades de IVA con antelación, incluso, al inicio de sus operaciones, en beneficio de aquellas otras entidades con un volumen de operaciones superior.

Todo ello, sin perjuicio, naturalmente, de la contabilización de los correspondientes créditos y débitos, desde el punto de vista contable, como consecuencia de las transferencias de fondos entre las entidades afectadas, extremo éste que, en cualquiera caso, es ajeno a la esfera del IVA.

67 Vid. Andrea García Castelao, “El Régimen Especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF, núm. 299, 7/2008.

68 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

Razones de simplificación son apuntadas por la doctrina, en detrimento de la mayor precisión a la hora de proceder al citado reparto del crédito por IVA del Grupo pendiente de recuperación, aún cuando la exigencia relativa a la presentación, a efectos informativos, de declaraciones-liquidaciones individuales por parte de todas las entidades que integran el Grupo, debería facilitar considerablemente, en nuestra opinión, con arreglo, por ejemplo, a un criterio LIFO, la aplicación, con carácter preferente, de un procedimiento de reparto en función de la aportación realizada en su momento por parte de las distintas entidades que integran el Grupo, manteniendo el volumen de operaciones, únicamente como criterio subsidiario⁶⁹.

Merece ser destacada, finalmente, en este punto la compatibilidad del Régimen Especial previsto en los artículos 163 quinquies a 163 nonies, de la Ley 37/1992, con el nuevo Régimen de Devolución Mensual, incorporado a la Ley del IVA a partir del 1 de enero de 2009, en virtud de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, y que modifica el artículo 116 de la Ley 37/1992, con el fin de generalizar la utilización del procedimiento especial de devolución mensual, antes reservado a exportadores y determinados operadores económicos, por parte de todos aquellos empresarios y profesionales, con independencia de su sector de actividad, interesados en la recuperación de saldos del IVA a compensar, sin necesidad de esperar al término de cada año natural.

La compatibilidad del REGE con este nuevo régimen de devolución mensual, declarada como consecuencia de la modificación del artículo 163 nonies, en su apartado Cuatro, 2º, según redacción dada por la citada Ley 4/2008, de 23 de diciembre, supone un cambio respecto del criterio mantenido inicialmente por el legislador, que había declarado expresamente la incompatibilidad del REGE con el antiguo Régimen Especial de Devolución de Exportadores y Otros Operadores Económicos, del artículo 116, de la Ley 37/1992, hecho éste que recibió en su momento no pocas críticas por parte de la doctrina especializada y terminó por desembocar en este cambio normativo.

c.2. Modalidad avanzada

c.2.1. Regla especial de determinación de la base imponible

Nos referíamos anteriormente a la “originalidad” del legislador nacional a la hora de diseñar un Régimen, en su “modalidad avanzada” equivalente, en el fondo, al del sujeto pasivo único, pero tan distinto en la forma, en el que la no sujeción de las operaciones intragrupo, acompañada, necesariamente, de reglas en materia de autoconsumo, así como de un régimen de deducción único, propios del modelo comunitario, se sustituye, fundamentalmente, por una regla especial de determinación de la base imponible para las operaciones intragrupo, así como por el ejercicio del derecho a la deducción, de forma estrictamente individual, creación de un sector diferenciado *ad hoc* y posibilidad de renuncia a las exenciones limitadas del artículo 20, por parte de las distintas entidades que integran el Grupo.

69 Para el caso, por ejemplo, de aquellos saldos que fueron aportados, en su día, por entidades que abandonaron el Grupo y no forman parte del mismo, por tanto, en el momento de su disolución.

Hablábamos también de cómo, con independencia del modelo elegido, el objetivo en uno y otro caso es idéntico, a saber, en aras de la perfecta neutralidad (se trata de no perjudicar la competitividad de los grupos empresariales, cada vez más especializados y desde el punto de vista organizativo más complejos), dejar libre de gravamen el valor añadido interno, generado en el seno del Grupo, hasta el momento en que el Grupo se relaciona con terceros, momento en el cual dicho valor añadido interno, como elemento integrante del precio, se incorpora a la base imponible.

Con ese objetivo, se parte del establecimiento de una regla especial de determinación de la base imponible aplicable a las operaciones intragrupo, “peculiaridad” del REGE en su versión española, a diferencia de la no sujeción al IVA de dichas operaciones propia del modelo comunitario, y que reduce su importe al coste de los bienes y servicios, gravados por IVA, adquiridos de terceros (coste externo) y utilizados en la realización de dichas operaciones.

La amplitud de los términos en los que el legislador español define la citada regla especial, así como la escasez de normas en este sentido, generó desde la aparición del texto legal importantes dudas interpretativas. Recordemos, el artículo 163 octies uno establece que *“Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.”*

Ninguna duda se plantea en cuanto a la necesidad de incorporar a la base imponible el coste de aquellos bienes y servicios que se afectan íntegramente, ya sea directa o indirectamente, a la realización de operaciones intragrupo, que debe ser trasladado en su totalidad.

Más dudas plantea, sin embargo, la incorporación a la base imponible del coste de bienes y servicios que tan sólo de forma parcial se afectan a la realización de operaciones intragrupo. Especialmente, el caso de aquellos que únicamente de forma parcial e indirecta se dedican a la realización de dichas operaciones. Es el caso de los costes generales de la empresa, por cuanto, puede fácilmente argumentarse que cualquiera de ellos, cuando menos en una mínima parte o de forma muy indirecta, se encontrará, en algún grado, afecto a la realización de aquellas operaciones. En este sentido, con el fin de preservar la perfecta neutralidad del sistema, sería necesario trasladar a la base imponible también dichos costes, de forma proporcional a su utilización en las operaciones intragrupo, lo que puede resultar especialmente complejo, teniendo en cuenta las obligaciones de información que ello implicaría, en términos de incorporación de todas estas partidas al sistema de información analítica, exigido por la norma.

Asumida la obligación de incorporar a la base imponible el coste de aquellos bienes y servicios utilizados sólo parcialmente en la realización de operaciones intragrupo, se plantea la duda relativa al importe por el cual dicho coste debería ser trasladado a la base. Una interpretación literal del precepto podría llevar a pensar, aparentemente en la necesidad de trasladar la totalidad del coste a la base imponible de las operaciones intragrupo. Dicha interpretación no resulta, sin embargo, satisfactoria por cuanto, en palabras de Sánchez Gallardo *“puede dar lugar a supuestos de doble repercusión que son completamente contrarios a la mecánica de funcionamiento del tributo”* y, además, *“porque la regla de base imponible que analizamos y en última instancia el total del régimen especial, han de responder a la Directiva 2006/112/CE,*

art. 11⁷⁰ en el sentido de alcanzar un resultado equivalente al que se obtendría con un sujeto pasivo único, en el que únicamente la parte proporcional del coste de los bienes utilizados para sus propias operaciones, tributaría por vía del autoconsumo.

Nos inclinamos por ello, al igual que Sánchez Gallardo, por una imputación a la base imponible de carácter proporcional, en función del grado de utilización de los bienes y servicios adquiridos de terceros en la realización de operaciones intragrupo, que deberá corresponderse, necesariamente, con el grado de afectación al sector diferenciado de las operaciones intragrupo y, por tanto, con el importe de la deducción efectuada en el ámbito de dicho sector diferenciado, por el evidente paralelismo que ha de existir entre ambas magnitudes, en aras de la tan reiterada neutralidad del tributo.

Atención especial merece el caso de los bienes de inversión utilizados en la realización de operaciones intragrupo, respecto de los cuales el artículo 163 octies contiene una regla específica. Así, *“Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes que establece el artículo 107, apartados uno y tres de esta Ley.”*

Es necesario precisar, en este sentido, que la amortización de los bienes de inversión, no constituye, en ningún caso, una referencia a efectos de la imputación del coste atribuible a dichos bienes, a la base imponible del IVA, en aplicación del REGE, por cuanto dicha imputación se realiza, en el ámbito del IVA, de una forma diferente, en función de su período de regularización, magnitud ésta que, si bien guarda un cierto paralelismo con el concepto de la “vida útil”, se aleja en su simplicidad⁷¹ del concepto de amortización contable, carente de relevancia alguna a estos efectos.

En el caso de grupos empresariales en prorrata, esta imputación diferida del coste de los bienes de inversión a la base imponible de las operaciones intragrupo supone en sí misma una ventaja financiera, por cuanto permite la deducción inmediata del IVA soportado en la adquisición de dichos bienes y su traslado sucesivo, de forma diferida en el tiempo, a quien resulta ser su destinatario efectivo, lo que no sucedería en el caso de un sujeto pasivo único que, supuesta una prorrata cero o próxima a cero, soportaría de una vez el IVA correspondiente a dichos bienes, sin posibilidad de deducción.

Un beneficio de dudosa utilidad, sin embargo, en el caso de aquellos bienes de inversión con un período de regularización, a efectos del IVA, inferior al de su amortización contable. Como los inmuebles, por ejemplo, para los cuales el período de regularización IVA es, en todo caso, de diez años, mientras que el período de amortización contable es, generalmente, superior, a pesar de lo cual, en aplicación del REGE, existiría la obligación de trasladar a su destinatario efectivo el coste íntegro por décimas partes. Quizá, en este tipo de casos la aplicación del REGE no represente la solución más conveniente.

Nos planteamos, igualmente, en el caso de los bienes de inversión la posibilidad de su afectación sobrevenida a la realización de las operaciones intragrupo, bienes que únicamente con posterioridad al momento de su adquisición son afectados a la realización de dichas operaciones. Desgraciadamente,

70 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

71 Cinco años para bienes muebles y diez años para inmuebles, sin excepción.

tampoco encontraremos en este caso normas de rango legal o reglamentario que nos den alguna pista respecto de en qué condiciones y por qué importe debería producirse la imputación, en su caso, a la base imponible de estas operaciones.

Diferenciaremos a estos efectos, aquellos casos en los que la citada afectación se produce antes de finalizado el período de regularización, de aquellos otros en los que dicha afectación no se produce hasta después de concluido el citado período.

En el primero de los casos resulta indiscutible la existencia de un autoconsumo interno de bienes, de los previstos en el artículo 9. 1º. c. de la Ley 37/1992, como consecuencia del cambio de afectación de bienes de un sector diferenciado a otro de la actividad. La base imponible del autoconsumo debería tener en cuenta el uso previo del bien, de tal forma que debería ser proporcional al tiempo que reste del período de regularización. La cuota autorrepercutida como consecuencia de este autoconsumo será deducible en función del régimen de deducción aplicable en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo.

La realización de una operación (autoconsumo) asimilada a una entrega de bienes que tenga por objeto bienes de inversión, antes de la finalización de su período de regularización, obligará a realizar, en su caso, el correspondiente ajuste en deducciones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 110 de la Ley 37/1992.

La posterior imputación a la base imponible de las operaciones intragrupo se debería hacer de forma lineal, hasta completar el período de regularización, tomando como base para la imputación la misma que sirvió como base imponible del autoconsumo.

La complejidad de estos y otros supuestos análogos nos obliga a acudir a distintos criterios interpretativos de entre los cuales, sin duda, la necesidad de lograr, en todo caso, un efecto equivalente al que se lograría en el caso de un sujeto pasivo único, se convierte en la herramienta fundamental.

La solución parece más simple en el segundo de los casos, en el que la afectación del bien de inversión a la realización de operaciones intragrupo no se produce hasta después de concluido el período de regularización.

La propia DGT ha confirmado este extremo, así como la prevalencia del criterio interpretativo apuntado anteriormente, con ocasión de su contestación a consulta número V0989/2008, de 5 de mayo de 2008, que reproducimos aquí ampliamente por su evidente interés. Así, señala la DGT que *“Al respecto, debe recordarse el concepto de sujeto pasivo único a que se refiere el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE. En efecto, si la finalidad del régimen especial consiste, en última instancia, en establecer un sistema que permita tratar como sujeto pasivo único a un grupo de entidades, de la refacturación o imputación del coste de los bienes y servicios en que se fundamenta el nivel avanzado deben quedar excluidos los bienes calificados como de inversión para los cuales ya haya transcurrido*

Atención especial merece el caso de los bienes de inversión utilizados en la realización de operaciones intragrupo

por completo su período de regularización, ya que las cuotas que se soportaron efectivamente al adquirir los mismos ya han sido definitivamente deducidas, total o parcialmente, por la entidad del grupo que los adquirió en primer término, ello conforme a sus parámetros de deducción. Igualmente, en caso de que dichos bienes hayan sido cedidos a otras entidades del grupo, la citada cesión ya habrá dado lugar a la repercusión del impuesto en los términos que procederían. Reproducir su coste en la base imponible de las operaciones intragrupo conduciría a que el grupo, tratado en su conjunto como sujeto pasivo único, soportara dos veces la misma cuota, desvirtuándose de esta forma la finalidad del régimen especial. En consecuencia en la aplicación del régimen especial en su nivel avanzado, no resultará procedente computar en la base imponible de las operaciones intragrupo el coste de los bienes de inversión por cuya adquisición se soportó el impuesto pero respecto de los cuales ha transcurrido íntegramente su período de regularización en el momento en el que, de acuerdo con el sistema de información analítica adoptado, dichos bienes pasen a ser utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies. uno de la Ley 37/1992.”

Un criterio análogo al apuntado aquí mantiene también Sánchez Gallardo en el caso de bienes corrientes, excluidos de la definición de bien de inversión, que son afectados de forma sobrevenida a la realización de operaciones intragrupo, cuando señala que *“En la medida en que ya se hayan incorporado al coste en el año en que se soportaron las cuotas respectivas, y considerando que para ellos no hay regularización alguna que practicar, un posterior uso en operaciones intragrupo no debería dar lugar a imputación alguna por este concepto.”*⁷²

c.2.2. Régimen de deducciones

La creación de un sector diferenciado *ex lege*, al que quedan afectos todos los bienes y servicios, en la misma medida en que son utilizados en la realización de operaciones intragrupo, y la posibilidad de renuncia a las exenciones limitadas del artículo 20, completan el REGE, en su versión española.

Señalábamos en párrafos anteriores la necesidad de un régimen de deducción plena en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, como única forma de conseguir la perfecta neutralidad del sistema y de ahí la posibilidad de renuncia a las exenciones del artículo 20 que ofrece el legislador a quienes desean aplicar el régimen en su “modalidad avanzada”.

De forma análoga a lo que sucedía en el caso de la imputación de costes externos a la base imponible de las operaciones intragrupo, se plantea en este caso la duda de qué criterios deben seguirse con relación a la afectación de bienes y servicios al sector diferenciado de las operaciones intragrupo. Apuntábamos, en este sentido, el necesario paralelismo, corolario del principio de neutralidad, que debe existir entre unos y otros criterios, lo que, en el caso de las deducciones, apuntaría hacia un esquema basado en la afectación real o proporcional, sin excepción alguna.

72 Vid. Fco. Javier Sánchez Gallardo, «Consolidación Fiscal en el IVA. Nuevo Régimen Especial», Dossier Práctico Francis Lefebvre, Febrero 2007.

Este sistema, basado en la afectación real, presenta un evidente interés en el caso de aquellos bienes y servicios que son utilizados tan sólo parcialmente en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, es decir, bienes y servicios cuya utilización es común a los distintos sectores de la actividad.

El propio legislador parece decantarse por la necesidad de diseccionar, en todo caso, los citados bienes y servicios en función del grado de utilización real, por cuanto excepciona expresamente la aplicación del párrafo 4º del artículo 101. uno de la Ley 37/1992, relativo a la utilización del mecanismo de prorrateo general en el caso de aquellos bienes y servicios que son utilizados de forma común en distintos sectores de la actividad. En otras palabras, por excepción a lo que sucede, en la generalidad de los casos, bajo el régimen de los sectores diferenciados de la actividad, la especial configuración que el legislador español hace de éste régimen en el caso del REGE impide que existan *inputs* comunes, es decir, utilizados indistintamente en el sector de las operaciones intragrupo y en el resto de la actividad. Excluiría, en este sentido, el legislador español la posibilidad de aplicar la regla de prorrateo general en estos casos.

No todos los autores son, sin embargo, partidarios de una interpretación como la anterior, y hay quienes la rechazan, finalmente, como consecuencia de la remisión que hace el artículo 163 octies Uno, segundo párrafo, a las reglas de los artículos 101 a 119 de la Ley 37/1992, en materia de deducciones, lo que impediría la aplicación de cualquier otro mecanismo distinto del de la prorrateo, general o especial, en cuanto al régimen de deducción aplicable.⁷³ Coincidimos, no obstante, con la opinión de Sánchez Gallardo, en contra de esta última interpretación y a favor de un esquema basado en el grado de afectación real, cuando justifica esta referencia cruzada, bien como un desliz del legislador, producto de la urgencia en la tramitación de la norma, aunque en modo alguno disculpable, bien en la necesidad de advertir, simplemente, sobre la forma de computar el importe de las operaciones, con el fin de determinar la proporción en la que deberán considerarse afectos bienes y servicios al sector diferenciado de las operaciones intragrupo.

Recordemos, finalmente, la importancia, en lo que al derecho a la deducción se refiere, del mecanismo consistente en la posibilidad de renunciar a las exenciones limitadas del artículo 20 de la Ley 37/1992, en la medida en que constituye un complemento indispensable dentro del esquema diseñado por nuestro legislador interno, con el fin de evitar cualquier sobre imposición o distorsión

73 Así, Álvarez Suso y Romero de la Vega comentan al respecto que *“Por otra parte, la Ley introduce una excepción expresa a las reglas de determinación del porcentaje de deducción o prorrateo en relación con **elementos de utilización común en varios sectores diferenciados** de actividad, señalándose que la deducción se practicará en función del destino de los bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones intragrupo. De ello se desprende que el régimen atiende a la afectación real de los bienes o servicios comunes al sector diferenciado intragrupo y a los demás, según sean utilizados en las operaciones con derecho y sin derecho a deducción y no al importe de la contraprestación de estas operaciones. Si, en una primera aproximación, de tal previsión pudiera deducirse que el modelo de deducciones en el sector diferenciado de operaciones intragrupo tiende, con carácter general, a la utilización real de los inputs tal conclusión resulta automáticamente rechazada al ponerla en conexión con lo previsto en el segundo párrafo del apartado Dos[quiso decir Uno] del artículo 163 octies, según el cual, sin perjuicio de que a los efectos de determinar la base imponible las operaciones intragrupo queden valoradas según la regla especial, «a los efectos de lo previsto en los artículos 101 a 119 y 121 de esta Ley, la valoración de estas operaciones se hará conforme a los artículos 78 y 79 de la misma» lo que constituye una referencia expresa a la prorrateo en sus diferentes modalidades, general y especial.”* Vid. Marcos Álvarez Suso y Antonio Romero de la Vega *“El nuevo Régimen Especial del Grupo de Entidades”* Actum Fiscal, num. 2, abril 2007.

en el funcionamiento del Régimen, a la que inevitablemente conduciría la aplicación en el sector diferenciado de las operaciones intragrupo de una prorrate de deducción distinta del cien por cien.⁷⁴

d. Otras cuestiones de interés

Respecto de las condiciones para la aplicación del REGE, previsto en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, en lo relativo a la incorporación y baja de entidades, la norma diferencia entre aquellas entidades preexistentes, que pasan a formar parte del Grupo como consecuencia de la toma de participación por parte de la sociedad dominante, y aquellas entidades que son de nueva creación.

Las primeras no se incorporan al Grupo de Entidades a los efectos de la aplicación REGE hasta el inicio del año natural siguiente a la toma de la participación, mientras que las segundas, las entidades de nueva creación, pueden comenzar a aplicar el Régimen desde el momento mismo de su constitución, si bien, el inciso final del artículo 163 quinquies Cuatro, en su primer párrafo, planteaba dudas respecto del grado de aplicación real de esta medida por cuanto, el citado párrafo Cuatro, como por otro lado es lógico, supeditaba su aplicación al cumplimiento de los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo, dentro de los cuales, recordemos, se encuentra la necesidad de que los acuerdos individuales relativos a la aplicación del REGE se adopten, en todo caso, antes del comienzo del año natural en que vaya a resultar de aplicación el Régimen. Requisito de imposible cumplimiento si lo que se pretende es adelantar dicha aplicación al momento mismo de la constitución.

El artículo 61. bis, Apartado Cuatro *in fine*, del Reglamento del IVA, vino a resolver las dudas interpretativas derivadas de esta aparente contradicción, permitiendo, excepcionalmente, en el caso de entidades de nueva creación, la adopción del acuerdo relativo a la aplicación del REGE antes de la finalización del período de presentación de la primera declaración individual que corresponda en aplicación del mismo.⁷⁵

Se plantea, igualmente, respecto de estos supuestos de incorporación sucesiva, el caso de entidades en las cuales la dominante ostentaba ya una participación de al menos el 50 por 100, pero que, por decisión del Grupo, quedaron inicialmente al margen de la aplicación del REGE y, sin embargo, deciden en un ejercicio posterior su incorporación al mismo. Se planteaba la doctrina la posibilidad de asimilar la decisión inicial a una "renuncia" respecto de aplicación del Régimen y, por ende, sujeta a un plazo mínimo

74 En palabras de Rodríguez Vegazo, "La renuncia a las exenciones permitirá aplicar adecuadamente esta modalidad del régimen especial, pues de otro modo las entidades del Grupo no tendrán derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas para llevar a cabo las operaciones que conforman el sector diferenciado de actividad en la modalidad «ampliada» del régimen especial. Si eso ocurre se producirán disfunciones pues la total deducción de cuotas de IVA, en conjunto, para todo el Grupo, no será la que corresponda a la entidad que realice finalmente las entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros ajenos al Grupo, sino que en el camino habrá quedado una parte no deducida por la entidad a través de la cual tuvieron entrada tales cuotas. Además, esa parte no deducida se habrá incorporado a los costes que conforman la base imponible en las operaciones entre las entidades del Grupo realizadas en el sector diferenciado de actividad que se crea en la modalidad «ampliada» del régimen especial, rompiendo la verdadera esencia del régimen especial, a mi juicio." Vid. Antonio José Rodríguez Vegazo, «El Régimen especial del grupo de entidades en el IVA», Carta Tributaria, Monografías, 5/2007, 1ª quincena de marzo, CISS.

75 Incorporado en virtud del RD 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan las disposiciones de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario (BOE 20 de noviembre de 2007).

de tres años, antes de poder proceder a su incorporación al REGE.

Ha sido en este caso la DGT quien, en su contestación a consulta número V2397/2008, de 16 de diciembre, ha aclarado que *“...Dicho plazo habrá de respetarse, igualmente, en el supuesto de que se solicite la renuncia a la aplicación del régimen especial, si bien en este caso afectará al lapso temporal durante el cual*

no podrá volver a solicitarse el alta en dicho régimen. Sin embargo, el caso planteado en la consulta no está afectado por el referido plazo, ya que se trata de la incorporación al régimen de una entidad perteneciente a un grupo de entidades que ya lo aplicaba con anterioridad. Esta entidad no es una sociedad de nueva creación, sino una sociedad preexistente que no se incorporó al grupo en el momento en el que otras entidades del mismo grupo decidieron aplicar el régimen especial.” abriendo, no obstante, un nuevo interrogante en el caso de entidades de nueva creación que, por alguna razón, no decidan incorporarse al Grupo sino con posterioridad al momento inicial. No creemos, sin embargo, que la decisión pudiera ser diferente en este caso, por cuanto el plazo mínimo de tres años debería aplicar únicamente a quienes venían aplicando el Régimen con anterioridad y deciden renunciar al mismo. La flexibilidad en la composición del Régimen, característica incuestionable del modelo finalmente adoptado y patente en la voluntad del legislador español, apoya una interpretación en esta línea.

La opción por la citada
“modalidad avanzada”
deberá ser ejercida por
el conjunto de entidades
que integran el Grupo

Se plantea, finalmente, en estos supuestos de incorporación sucesiva el momento en el que la entidad dominante debe comunicar la variación en la composición del Grupo de Entidades. Nuevamente, la DGT diferencia el caso de entidades preexistentes, que ya pertenecían al perímetro subjetivo, y en cuyo caso la aplicación del REGE no se producirá hasta el inicio del año natural siguiente a la adopción de los acuerdos correspondientes, en el cual bastará con la presentación del Modelo 039 durante el mes de diciembre anterior al referido año natural, del caso de las entidades de nueva creación, en el cual la Orden EHA/3788/2008 (BOE 03 de diciembre de 2008), artículo 2º. 2. d, establece la necesidad de comunicar la circunstancia relativa a su incorporación dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación, correspondiente al período impositivo en el que se haya producido dicha circunstancia.

En lo que respecta al procedimiento para la aplicación del REGE en su “modalidad avanzada”, lo que, recordemos, exige la opción expresa por parte de todas y cada una de las entidades que integran el Grupo, se han planteado también ciertas dudas interpretativas. Simplemente señalar, antes de entrar en el comentario de estos supuestos, el hecho de que, de acuerdo con la norma, la opción por la citada “modalidad avanzada” deberá ser ejercida por el conjunto de entidades que integran el Grupo, de tal forma que dentro de un Grupo de Entidades no es posible que unas opten por su aplicación y otras no. Este hecho, condiciona, lógicamente, la decisión de aquellas entidades que se incorporan al grupo de forma sucesiva y que tendrán, obligatoriamente, sin posibilidad de opción, que acogerse, desde el inicio, al Régimen en su “modalidad avanzada”.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 163 sexies Cinco, por remisión expresa al apartado Dos del referido artículo, la opción por la aplicación del REGE en su “modalidad avanzada” debería adoptarse por

todas las entidades del Grupo mediante acuerdo del Consejo de Administración, antes del inicio del año natural en el que deba de surtir efecto.

Por su parte, el párrafo segundo, del apartado 2, del artículo 61 bis, mencionado anteriormente, aclara al respecto que *“Esta opción se podrá ejercitar de forma simultánea a la opción por la aplicación del régimen especial o con posterioridad al inicio de dicha aplicación, pero en todo caso deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto.”*

Admite, por tanto, el Reglamento la posibilidad de una aplicación sobrevenida de la “modalidad avanzada” en aquellos casos en que el Grupo de Entidades no optó inicialmente por su aplicación, acogiendo en un principio al REGE exclusivamente en su “modalidad básica”. Al igual que señalábamos en el caso de la incorporación sucesiva, no parece que deba existir en estos casos, tampoco, ningún plazo mínimo de tiempo, con el fin de ejercitar esta opción.

Sí establece el Reglamento un plazo mínimo de vinculación en el caso de esta “modalidad avanzada”, lo que, hasta la aparición del RD 1466/2007, había suscitado algunas dudas entre la doctrina. Así, el artículo 61 bis 2, párrafo tercero, del Reglamento, señala que la opción por la aplicación de esta “modalidad avanzada” tendrá una validez mínima de un año. Idéntico plazo se establece para el caso de la renuncia, que también deberá ejercitarse mediante acuerdo del Consejo de Administración y comunicarse de forma fehaciente a la Administración tributaria, con efectos a partir de año natural siguiente a aquel en el que se haya ejercitado. Esta renuncia no impedirá, sin embargo, que el Grupo de Entidades pueda continuar aplicando en Régimen, en su “modalidad básica”, en cumplimiento de los requisitos legales.

Ya en otro orden de cosas, nos hemos referido brevemente en otro lugar al régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, establecido, de forma ciertamente confusa, en el artículo 163 nonies Cinco y que resulta, igualmente, aplicable, no sólo respecto de la declaración-liquidación agregada, Modelo 353, sino también respecto de las declaraciones-liquidaciones individuales, Modelo 322, que, a los solos efectos informativos, deben presentar las distintas entidades que componen el Grupo.

No se entiende muy bien el hecho de que la presentación extemporánea de una declaración-liquidación individual, cuyos efectos son meramente informativos, pueda dar lugar a recargos por ingreso fuera de plazo, más allá de los que serían exigibles como consecuencia del ingreso, fuera de plazo, de la deuda tributaria correspondiente, a través de la declaración-liquidación agregada, única válida a estos efectos. Una interpretación desproporcionada del precepto podría llevar, incluso, a exigir dos veces el mismo recargo en aquellos casos en que, como consecuencia de la declaración extemporánea por parte de la entidad dominada, la declaración agregada se presenta, igualmente, de forma extemporánea, con el consiguiente ingreso de la deuda tributaria fuera del plazo legalmente establecido, o a exigir un recargo en el caso de que, la declaración-liquidación agregada continúa arrojando un saldo negativo aún después de la integración, fuera de plazo, del saldo positivo de la entidad dominada en la declaración agregada y, por tanto, no existe deuda tributaria alguna que deba ser ingresada.

Se plantea también respecto del régimen sancionador, de extraordinaria dureza, impuesto por el artículo 163 nonies, en su apartado Siete, la posible vulneración de principios generales tan importantes en el Derecho Penal como el de personalidad o el de culpabilidad. En efecto, no parece adecuado, desde esta óptica el reparto de

la sanción entre todos los sujetos que integran el Grupo de Entidades, en virtud de la responsabilidad solidaria que establece el citado artículo 163 nonies, en su apartado Seis. Se plantea, igualmente, la existencia de un supuesto de *bis in idem*, derivado de la compatibilidad (declarada expresamente en la norma) del régimen sancionador previsto en el artículo 163 nonies Siete, con las infracciones de los artículos 191 a 195 de la LGT, en el sentido de que unos mismos hechos, que constituyen medio para cometer la infracción por dejar de ingresar, por ejemplo, son objeto de una doble sanción.⁷⁶

Finalmente, una referencia a las actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria en el ámbito del REGE. La novedad del Régimen que aquí analizamos y la ausencia, hasta la fecha, de actuaciones inspectoras relativas a ejercicios posteriores a su entrada en vigor, impide conocer, por ahora, cuales serán las pautas de la Inspección de los tributos en sus actuaciones de comprobación relativas a la aplicación del régimen por parte de los Grupo de Entidades, en el marco del IVA, más allá de las escasas referencias que sobre el particular contiene el artículo 163 nonies Ocho de la Ley 37/1992.

Coincidimos con aquellos autores que plantean, cuando menos a efectos orientativos, por el momento, la posibilidad de aplicar a las citadas actuaciones inspectoras, por sus evidentes analogías en cuanto a la sistemática se refiere, la Instrucción 2/2006, de 9 de junio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sobre planificación y coordinación de las actuaciones del procedimiento de Inspección de los Grupos que tributen en régimen de consolidación fiscal, y que contiene las siguientes directrices, plenamente trasladables al ámbito del REGE: i) Las actuaciones de comprobación e investigación se realizarán tanto sobre la sociedad dominante como sobre las dependientes, dependiendo la competencia para la comprobación del Grupo de quién sea el órgano competente para comprobar a la entidad dominante; ii) las actuaciones sobre las entidades dependientes, realizadas por los órganos inspectores competentes, se documentarán en diligencias que recogerán el resultado de las actuaciones; iii) las actas que se incoen finalmente se extenderán a la entidad dominante, como, de hecho, señala el propio artículo 163 nonies Ocho, en su párrafo tercero.



76 Vid. Jaime Aneiros Pereira, "Las infracciones tributarias en materia de grupo de entidades en el IVA", Revista Práctica Fiscal (ed. Sepin), 3º trimestre 2009, num. 2, Doctrina.

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Tribunal Supremo

Sentencia de 10 de junio de 2009

Ponente: Frías Ponce, Emilio

ISD. Compatibilidad de la actividad empresarial con el cobro de una pensión de jubilación por parte del causante.

Los órganos de gestión tributaria de la Junta de Andalucía habían denegado la reducción aplicable en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones a las adquisiciones de patrimonios empresariales considerando que faltaba el requisito de realización de la actividad empresarial de forma directa, personal y habitual, por percibir el causante a la fecha de su fallecimiento una pensión de jubilación. Este criterio había sido rechazado en la sentencia de instancia frente a la que interpone recurso la Comunidad Autónoma.

El Tribunal Supremo declara la compatibilidad de esta situación con el beneficio fiscal citado.

Fundamentos de Derecho

TERCERO .- ... Sigue diciendo la representación de la Junta que algunas resoluciones de la Dirección General de Tributos se pronuncian claramente a favor de la incompatibilidad entre ser perceptor de una pensión de jubilación y la exención de cara al Impuesto sobre el Patrimonio, y consecuentemente, el disfrute de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, citando la de 21 de mayo de 2003, que analiza el *art. 165.1* del Texto Refundido de la Seguridad Social, pero que al margen de las consultas no puede confundirse la posibilidad de ser jubilado y, a la vez, ser titular de una empresa, con el hecho de ser jubilado y desarrollar de forma personal, habitual y directa una actividad empresarial, que es lo que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio tiene en cuenta de cara a la exención y puede dar lugar luego a la reducción.

Finalmente, invoca el *artículo 23.3 de la Ley 230/1963, General Tributaria*, que dispone que las reducciones o bonificaciones han de ser interpretadas en sus términos estrictos.

CUARTO.- La cuestión que se suscita en este recurso ha sido resuelta por esta Sección, en su sentencia de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 4083/2005), a cuya fundamentación debemos necesariamente remitirnos en su integridad.

En dicha sentencia se rechazaba la tesis de la ahora recurrente en base a la siguiente fundamentación:

“QUINTO.- La Sala anticipa que procede desestimar el recurso por las siguientes razones.

Primera.- No se puede rechazar de plano la aplicación de los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar por el mero hecho de recibir una pensión al no existir una vinculación entre la exigencia del ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa en el ámbito laboral y el fiscal.

Por ello, se hace preciso analizar en cada caso, si dadas las condiciones personales del causante, puede considerarse que se cumplen los requisitos necesarios para aplicar la reducción, resultando inevitable acudir a la Ley 40/1998 , aplicable al presente caso, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entiende por actividad empresarial la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Al concepto recogido en la normativa del Impuesto sobre la Renta sobre qué se entiende por ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa, también se remite el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999 , por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por tanto, si concurren los requisitos legales para el disfrute del beneficio tributario ello será suficiente para el reconocimiento, constituyendo la percepción de la pensión una cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria, y puede ser que lo indebido sea la pensión, no la reducción.

(...)

QUINTO.- En atención a la doctrina expuesta, y ante la conclusión a que llegó la Sala de instancia, de que el causante ejerció la actividad agrícola de forma habitual, personal y directa, después de valorar toda la prueba aportada a las actuaciones, la desestimación del recurso se impone con imposición de las costas a la parte recurrente, de conformidad con lo establecido en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional...



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 25 de marzo de 2009

Ponente: Frías Ponce, Emilio

La falta de consignación en la autoliquidación de las cuotas de IVA en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de las operaciones no impide su deducción.

El Tribunal Supremo, anulando una sentencia de la Audiencia Nacional, considera que la falta de consignación en la autoliquidación de las cuotas de IVA en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de las operaciones no impide su deducción, ni procede, por ello, liquidar intereses de demora en este caso de autorrepercusión del IVA.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- El presente recurso ha sido interpuesto únicamente por la Abogacía del Estado, cuestionando el pronunciamiento relativo a la improcedencia de la liquidación de intereses de demora, por entender que la anulación por la sentencia impugnada no es ajustada a derecho...

Alega la Abogacía del Estado que la sentencia recurrida ha aplicado la doctrina acogida por la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2004 (dictada en recurso 2441/04), que viene a afirmar que, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo del IVA, la propia normativa permite deducir el IVA soportado en el mes siguiente a tal hecho, por lo que, en caso de no realizarse el ingreso a su tiempo, como quiera que siempre se podrían deducir al mes siguiente las cuotas soportadas, los intereses por la demora nunca podrían sobrepasar el plazo de un mes.

Ahora bien, a su juicio, la tesis de la sentencia referida se ajusta al Ordenamiento Jurídico cuando se ingresa, y surge el derecho a deducir, pero no cuando no se ha realizado el pago de las cuotas, no obstante haberse devengado el tributo, lo que impide la deducción. En este último caso, según el Abogado del Estado, el sujeto pasivo se encuentra en situación de mora que habilita la liquidación de los intereses y la dilación que debe considerarse es la correspondiente al plazo que media desde que se devenga el tributo por realizar la operación gravada, hasta el momento en que se efectúa la regularización tributaria para exigir esas cuotas no ingresadas. Alude al art. 98.dos de la Ley que establece que en las importaciones de bienes el derecho de la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles, señalando que la realidad es que no se liquidaron unas cuotas devengadas cuando procedía, y que aunque, en principio esas cuotas podían haber sido deducidas, al incumplirse los requisitos formales exigibles para su deducción, no fue posible su deducción, habiendo sido precisa una actuación inspectora para exigir las cuotas no ingresadas en su momento, por lo que la Inspección estaba legitimada para exigir las cuotas con sus intereses desde la fecha finalización del periodo voluntario de pago hasta la práctica de la liquidación.

Por otra parte, agrega que las cuotas del IVA, en las que se produce la inversión del sujeto pasivo, no tienen norma alguna que limite los intereses a un mes, ... considerando de aplicación la doctrina contenida

en las sentencias del Tribunal Supremo de 18 y 20 de diciembre de 1999 , que confirman la obligación de abonar intereses de demora sobre la base de que no existe un derecho de deducción automática del IVA puesto que, para que ésta opere es preciso ... el ejercicio de dicho derecho por el titular que está sometido a plazo de caducidad ... , por lo que no puede concluirse que deba tenerse por cierta una deducción efectiva potencial que ni es automática ni consta que hubiera tenido lugar.

TERCERO.- La parte recurrida alega ... que en el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.uno.2º de la Ley 37/92, de 28 de diciembre , en que el legislador ha procurado asegurar el ingreso en la Hacienda española del IVA devengado por las operaciones realizadas en territorio español por empresarios no residentes, obligando al empresario residente destinatario de la operación, éste no pierde el derecho a deducir la cuota de IVA devengado, pues cuando presenta su declaración incluye con signo positivo el IVA devengado (autorepercutido), como si se tratara de cualquier operación realizada por el mismo, y con signo negativo el resultado de aplicar a esta cuota del IVA la deducción por el mismo importe como IVA soportado, por lo que la inversión del sujeto pasivo no origina cuota alguna a ingresar.

Recuerda que, en el caso que nos ocupa, no incluyó en su declaración de IVA, ni como devengado ni como deducible,... y que de haber seguido la conducta adecuada la Administración hubiera tenido a su disposición una declaración del Impuesto con un mayor IVA devengado (auto-repercutido) y, por idéntico importe, un mayor IVA deducible, siendo, consecuentemente, el resultado neto cero, es decir, la cuota omitida inexistente...

En definitiva, a su juicio, no hubo un incumplimiento de una obligación de pago sino sólo de carácter formal, por lo que no procedía exigir interés de demora alguno. Invoca la reiterada doctrina de esta Sala y del Tribunal Constitucional de que los intereses de demora tienen una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar, no de carácter sancionador. Otra cosa supondría un enriquecimiento injusto...

QUINTO.- Entrando en el motivo alegado, lo primero que se advierte es que el Abogado del Estado otorga el mismo tratamiento a todos lo supuestos de inversión del sujeto pasivo del art. 98.2 de la Ley, cuando ello no era posible a partir de la entrada en vigor de la Ley 42/94, en virtud de la modificación que se produce en el art. 98...

Antes de la reforma citada es cierto que sólo podía deducirse el IVA autosoportado, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, desde el momento del pago de las cuotas, por lo que los intereses se generaban desde que las cuotas tenían que ingresarse hasta el momento en que efectivamente se ingresaban...

Sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la Ley 42/94 se modifica la redacción del art. 98.2, distanciándose de la regulación anterior, por lo que la regla especial de nacimiento del derecho a deducir en función de la fecha de ingreso quedó limitada a las importaciones de bienes, si bien luego fue derogada también por la Ley 51/2007...

Por otra parte, tampoco son aplicables al caso, como hace el Abogado del Estado, las sentencias de 18 y 20 de diciembre de 1999, pues se refieren a supuestos del IVA a la importación...

SEXTO.- Efectuadas estas precisiones, y centrándonos en el caso litigioso, que se refiere al supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto por el art. 84. uno 2 de la Ley 37/92,...

Es cierto que el art. 99. cuatro de la Ley reguladora del IVA establece que “se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir o, en su caso, emita el documento equivalente a la factura previsto en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley “.

También lo es que el apartado tercero, segundo párrafo, del mismo precepto exige, cuando hubiere mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, para la deducción en las liquidaciones que procedan, que las cuotas soportadas estén debidamente contabilizadas en los libros registro establecidos reglamentariamente.

Ahora bien, todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al Impuesto, e interpreta de forma razonable pero errónea la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad.

No cabe olvidar que el derecho a la deducción forma parte indisoluble del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ejercitándose de manera inmediata por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones precedentes, ya que, en otro caso, se podría vulnerar el objetivo básico que con este derecho pretende alcanzarse, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del IVA, fin fundamental de este Impuesto, como viene declarando el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas....

Por todo ello, hay que estimar que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir.

Siendo así las costas, cuando un contribuyente se ve sometido en casos como el litigioso a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, al que se le sujeta al IVA por una operación que consideraba no sujeta y se le efectúa la liquidación correspondiente, procede atender a todos los componentes -IVA devengado e IVA soportado deducible- que debería haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación...

SÉPTIMO.- Abandonada la interpretación literal del art. 99 de la Ley , la desestimación del motivo de casación se impone, ya que si el obligado tributario se hubiera atendido estrictamente a la Ley, cumpliendo todos los requisitos para la deducción, como el IVA en este caso es al mismo tiempo IVA devengado y soportado, siempre que el porcentaje de la deducción del IVA soportado sea del 100 %, lo que no se discutió en este caso, la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente...

Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño...

OCTAVO. - Por las razones expuestas, procede inadmitir el recurso de casación interpuesto respecto de la liquidación de intereses.



Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 6ª

Sentencia de 10 de noviembre de 2008

Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín

Indemnización al contribuyente por daños causados.

La Administración debe indemnizar al contribuyente por los daños causados cuando, sin esperar al transcurso del plazo previsto para iniciar la vía de apremio, procede a la ejecución sobre el patrimonio del deudor.

El nexo causal entre la actividad administrativa y el daño causado no quiebra por el hecho de que el sujeto pasivo o la entidad que lo avalaba, no anunciase su intención de interponer recurso contencioso administrativo.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.- Llegados a este punto, hemos de precisar que no se discute la realidad de la lesión ni su antijuricidad, tan sólo se pone en tela de juicio la existencia de relación causal entre la actuación administrativa y los daños originados al actor. La Audiencia Nacional viene a decir (primer párrafo del fundamento cuarto de la sentencia) que el imprescindible nexo entre una y otros quedó roto por la actuación del propio sujeto pasivo tributario o de la entidad que lo avalaba, quienes pudieron anunciar a la Administración su intención de interponer recurso contencioso-administrativo cuando se requirió al primero para que ingresara voluntariamente la deuda tributaria o cuando se notificó a la segunda el inicio de la ejecución de la garantía.

Esta Sala no comparte tal modo de ver las cosas, que puede revisar, pues, partiendo de los hechos declarados probados en la sentencia impugnada, le corresponde controlar su calificación jurídica y, por ello, la apreciación del nexo causal...

Ni el sujeto pasivo ni su avalista estaban obligados a hacer aquel anuncio, por la sencilla razón de que la Dependencia de Recaudación sólo podía iniciar el procedimiento de apremio una vez concluido el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, según dispone el artículo 74, apartado 11, del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. Los órganos de recaudación, precipitándose, infringieron la mencionada disposición y actuaron de forma anómala. Así vino a reconocerlo la propia Administración, que ordenó devolver los importes ejecutados. En esta tesitura, la aptitud pasiva del obligado y, en su caso, del avalista no puede considerarse suficiente para romper el nexo causal, pues no parece exigible a un administrado que se anticipe ante un eventual incumplimiento del ordenamiento por parte de la Hacienda y anuncie que va a interponer recurso contencioso-administrativo para, así, evitar una actuación apresurada que, en situación normal, no cabe esperar. Los ciudadanos deben confiar en que, habiendo sido suspendida la ejecución en la vía económico-administrativa, los órganos tributarios actuarán sujetándose a la legalidad y que, por consiguiente, no les van a exigir el pago ni abrirán la vía de apremio en tanto no se agote el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo.

.... la Administración tributaria, con el fin de satisfacer los intereses generales, con objetividad y efectividad,.... se encuentra habilitada de singulares potestades... esa singular posición de la Administración tributaria.... requiere, en franca compensación, que, cuando actúe al margen del derecho o, incluso, fuera de los parámetros de razonabilidad que cabe esperar de una Administración pública llamada a cumplir los intereses generales, deba reparar los daños que cause a los administrados, en virtud del artículo 106, apartado 2, de la Constitución y 139 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

QUINTO.-... este modo de acometer el análisis de la relación causal nos permite afirmar que los importes que reclama el Sr. Marcos derivados del juicio ejecutivo (intereses y costas de las dos instancias) son fruto de aquel anómalo acontecer administrativo, ya que, de haber esperado a la interposición del recurso contencioso-administrativo y a la notificación de los autos suspendiendo la ejecución de la deuda tributaria, no se hubiera abierto la vía de apremio ni ejecutado el aval.... Así pues, por este concepto el recurrente tiene derecho a que se le reintegre la cantidad de 18.822,52 euros, fijada en el escrito de conclusiones, que el abogado del Estado no ha impugnado.

El recurrente reclama también una indemnización por los daños morales derivados del juicio ejecutivo. Sostiene que, como consecuencia del mismo, se le embargaron todos sus bienes, sin excepción, perdiendo su crédito profesional... Ahora bien, hemos de precisar que la reclamación que efectúa el actor lo es por daño moral no por un quebranto patrimonial o por un lucro cesante, por lo que la cuantificación que realiza de este concepto está fuera de lugar, considerando la Sala que la cantidad prudencial que repara esa lesión moral asciende a 30.000 euros.



Audiencia Nacional.

Sentencia de 23 de abril de 2009.

Ponente: Navarro Sanchís, Francisco José

Calificación de un contrato por la Administración. Opción de compra por precio inferior al de mercado. Simulación.

La sentencia ratifica la calificación dada por la Inspección a un contrato celebrado entre dos entidades mediante el cual una de ellas constituía un derecho de superficie sobre un inmueble y, al tiempo, una opción de compra sobre el suelo, habiéndose pactado por éste último un precio notoriamente inferior al de mercado.

La operación se calificó como simulada.

Fundamentos jurídicos

SEXTO.- En el primer de los motivos de fondo se discute la alteración en la periodificación propuesta por la Inspección en relación con los ingresos, gastos y amortizaciones derivados de la cesión patrimonial por virtud de contrato, de un derecho de superficie. En relación con tal cuestión, la demandante tendría razón, en cuanto al régimen de periodificación propuesto, si el conjunto negocial acordado con XX fuera lícito, verdadero y obedeciera a una concordancia entre lo declarado y lo realmente querido. En otras palabras, si lo que en verdad se hubiera cedido, por precio, a Repsol, fuera un mero ius in re aliena, un derecho real de superficie que por su propia esencia, implicase el mantenimiento de la propiedad en la actora y la expectativa consiguiente de recuperar la posesión del inmueble cedido en superficie al término del periodo contractualmente pactado, y así se ha declarado por esta Sala en diversas sentencias, entre las que cabe citar la dictada el 26 de mayo 2005 (recurso nº 779/02) y la de 11 de octubre de 2007 (recurso 201/04), en que se razonaba del siguiente modo:

“El derecho de superficie, en su variedad urbana, es el derecho real, erga omnes, inscribible en el Registro de la Propiedad y susceptible de hipoteca... que confiere a sus titulares el poder de edificar en suelo ajeno, haciendo suya la propiedad de lo construido. La especialidad más característica del derecho real que analizamos reside en la separación entre el dominio de lo construido y el suelo en que se efectúa. El primero corresponde al titular de la superficie y el segundo al concedente de la misma. En este sentido constituye una excepción al principio “aedificium solo cedit” consagrada en el artículo 358 del Código Civil...”

En definitiva, de acuerdo con lo señalado en la indicada sentencia de esta Sala, la constitución de un derecho real de superficie determina que el ingreso percibido por el dueño del suelo por el importe de la contraprestación de aquél deba imputarse, en los términos previstos en el citado artículo 88.5.a), a los diversos ejercicios durante los que se prolonga el derecho real, por corresponder el ingreso percibido, aunque lo fuera de una sola vez, a un periodo de generación plurianual, siendo indiferente el momento del cobro de las remuneraciones pactadas. En otras palabras, debe imputarse fiscalmente como rendimiento del capital de cada ejercicio de duración del derecho real.

SÉPTIMO.- Sin embargo, tal doctrina quiebra cuando el complejo negocial acordado, examinado conjuntamente, hace evidente que lo que se ha querido entre las partes ha sido la verdadera transmisión dominical del inmueble, lo que altera significativamente la calificación formal de los contratos suscritos a tal fin, toda vez que junto al derecho de superficie... se constituye un derecho real de opción, por precio prácticamente simbólico en relación con la totalidad del pactado, un plazo extensísimo de ejercicio -25 años- y la admisión de que ya se había percibido.

OCTAVO.- Por tanto, la cuestión principal que se debate en este litigio es la de determinar si los negocios jurídicos celebrados por el recurrente fueron concluidos con simulación relativa (que es la que enmascara una relación contractual real y existente, pero distinta de la aparente), como sostiene la Inspección tributaria y avalan en sus resoluciones los órganos económico- administrativos, en cuyo caso sería preciso que la tributación de los rendimientos obtenidos en ellos se ajustase al acto jurídico verdaderamente querido por los interesados, con independencia de cuál fuera el negocio aparente o de cobertura. A tal respecto, el artículo 25 de la Ley General Tributaria establece que “en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”. Mientras que la Administración infiere, de las diversas circunstancias concurrentes y de los objetivos perseguidos, la existencia de una simulación, caracterizada por la discordancia entre el contrato que verdaderamente se pretende realizar y aquél que formalmente lo exterioriza, maquinación que se instrumenta para eludir la aplicación de normas jurídicas imperativas que, en lo tributario, son más gravosas que las aplicables al negocio formal o aparente, si éste respondiera a la efectiva voluntad de los interesados.

... Cabe resaltar que, como esta Sala ha declarado con frecuencia, la apreciación de la simulación no es fácil, pues tiene que deducirse en cada caso, no del propósito psicológico que guía las acciones humanas y que resulta impenetrable en sí misma, sino en la existencia de datos o indicios objetivos que permitan la conclusión racional y fundada de la existencia de simulación, siendo así que, en este caso, el pacto de opción por tiempo muy prolongado y precio quasi simbólico y abonado anticipadamente hace pensar en una verdadera traslación dominical oculta tras la apariencia de la constitución de un mero derecho real sobre cosa ajena, el de superficie, que por sus características, duración e intensidad en el uso posesorio permiten establecer que, a los solos fines fiscales que aquí interesan, dada la habilitación conferida a la Administración en el artículo 25 de la LGT de 1963, aplicable aquí *ratione temporis*, no es posible admitir la periodificación propuesta en su autoliquidación por la recurrente, ya que ésta parte de una realidad que no resulta admisible, cual es que la actora mantiene en su poder, atendida la formalidad de los contratos celebrados, el dominio de los inmuebles cuyo uso y posesión ha cedido a un tercero...

Por lo demás, la economía de opción no es una panacea cuya invocación permita soslayar todas las consecuencias jurídicas derivadas de los actos propios, pues baste con señalar que el régimen legal de la simulación, a efectos fiscales, no desdice esa opción, que se mantiene en poder del contribuyente, sino que lo que permite es, bajo el control y fiscalización de los Tribunales, ajustar el tratamiento fiscal de los negocios jurídicos a la verdadera intención de los contratantes, pasando por la apariencia formal dada a tales contratos, que es cosa distinta.

Finalmente, la contabilización de las operaciones tampoco es un argumento de especial solidez, puesto que no deja de ser un acto voluntario de respaldo a lo previamente deseado, cuando precisamente no se

trata en este caso de valorar el acierto de la contabilidad o la licitud de los pactos que en ella, en cuenta a sus efectos jurídicos, se recogen, sino de orientar el tratamiento fiscal de la inversión efectuada a su verdadero espíritu y finalidad.



Audiencia Nacional

Sentencia de 21 de mayo de 2009.

Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás

Notificaciones. Defectos. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Desestimación.

La cuestión debatida ante el tribunal se suscita por la existencia de defectos en la notificación de la Resolución dictada por el TEAR, dado que los datos del destinatario no estaban completos, ni los intentos de notificación anteriores se habían dirigido al domicilio de la entidad. Por ello, la actora solicitaba que se declarase la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria al haber transcurrido más de cuatro años entre la última actuación en la vía económico-administrativa y la fecha en que tuvo conocimiento formal el sujeto pasivo de la notificación del fallo.

La Audiencia Nacional resuelve desestimando el recurso al realizar una interpretación de hechos y normas muy cuestionable desde la perspectiva de las garantías del contribuyente establecidas en las leyes. Interpretación que, es de esperar, no se consolide en la jurisprudencia, pues, si bien la sentencia se remite a otras anteriores, lo cierto es que las que se citan no ratifican en su totalidad el criterio ahora declarado por la Sala.

Fundamentos de Derecho.

SEGUNDO: El primer motivo de impugnación es el de la defectuosa notificación de la resolución del TEAR de Cataluña... pues en los escritos presentados se hizo figurar el domicilio del despacho profesional de Abogados, sito en ... nº 42, puerta 1, del piso bajo..., en donde se practicaban las notificaciones, como la del propio TEAC, mientras que la notificación del fallo del TEAR de Cataluña no se produjo al resultar la empresa “desconocida”...(ya)... que la dirección de la notificación no era completa, al no señalarse el piso, cuando en dicho número existen 35 direcciones distintas, y cuando el funcionario de correos no indica en que local era desconocida la empresa...

No pasa desapercibido a la Sala el hecho de que, a lo largo de las actuaciones administrativas, se aprecia que diversas notificaciones han sido realizadas en el citado domicilio, sin que constara el número del “bajo”, y sin que se hubiera puesto reparo alguno a dichas notificaciones, que fueron recepcionadas por las personas que en el acuse de recibo constan (D^a Esperanza , D^a Rosana); al igual que sucede con la notificación de la propia resolución del TEAC impugnada, en cuyo escrito de formalización se hace constar el número de la calle “42 Bajo”, sin designar el local (escrito de fecha 14 de julio de 2005).

Pero a pesar de todas estas circunstancias, lo cierto es que, asépticamente, las notificaciones de la resolución del TEAR practicadas en dichos domicilios, no fueron recepcionadas por la interesada o por persona autorizada, haciendo constar el empleado encargado de su entrega la circunstancia de “desconocido”...

La Sala entiende que formalmente existe defectuosidad en la notificación, si bien, la entidad tuvo conocimiento de la notificación de la resolución tras su publicación edictal, sin fijar fecha de la toma formal de su conocimiento, remitiéndose a la fecha de interposición del recurso de alzada....

Por ello, se entra en el análisis de las demás cuestiones planteadas.

TERCERO: El siguiente motivo es el de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria al haber transcurrido más de cuatro años entre la última actuación en la vía económico-administrativa y la fecha en que tuvo conocimiento formal el sujeto pasivo de la notificación del fallo...

La Sala considera que, a pesar de lo declarado en el Fundamento Jurídico anterior, las consecuencias jurídicas derivadas de ello, y a los efectos de la existencia de interrupción injustificada de las actuaciones por inactividad de la Administración, también a los efectos del cómputo del plazo para apreciar o no la prescripción, no puede estimarse el motivo invocado, pues como se desprende de lo actuado del expediente administrativo, sí ha existido actividad administrativa, como lo son los intentos de notificación en los dos domicilios de los que tenía constancia la Administración, sí como la notificación edictal, sin que pueda confundirse ineficacia de la notificación con ausencia de actuación administrativa.

Este criterio es el sostenido por la Sala en diversas Sentencias en las que se declara que: “Resulta, por tanto, que la comunicación se practicó de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre de 1992), sin que la forma en que se realizó, no obstante las objeciones de la actora, haya determinado su indefensión, puesto que tuvo conocimiento del contenido del acto y pudo interponer el recurso pertinente, circunstancias que impide acoger su pretensión de anulabilidad por defectos de forma, (artículo 63.2 de la Ley 30/1992)” (Sentencia de fecha veinte de diciembre de dos mil siete, dictada en el Rec. número 784/04; entre otras muchas).



Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha

Sentencia de 22 de marzo de 2007.

Ponente: Narváez Bermejo, Miguel Ángel

Derivación de responsabilidad. Prescripción de los actos anulados.

La Administración, en ejecución de sentencia dictada por la Audiencia Nacional, anuló las liquidaciones efectuadas a la entidad recurrente –en su consideración de responsable- y practicó las devoluciones correspondientes, consecuencia de la invalidez declarada de los actos de derivación de responsabilidad. Al mismo tiempo, dicta un nuevo acto de declaración de responsabilidad –conforme a lo declarado en la sentencia- que es el objeto de la sentencia que ahora resumimos.

En el caso se plantean diversas cuestiones de las que resaltamos la referente a la interrupción de la prescripción de los actos anulados –incorrectamente resuelta por el TSJ de Castilla-La Mancha, a nuestro juicio- y la atinente a la exigencia de sanciones al responsable.

Fundamentos de Derecho

Tercero.- ... En cuanto a la prescripción denunciada, dada la secuencia de hechos a los que se ha aludido como antecedentes de la presente resolución y las sucesivas reclamaciones económico administrativas que se interpusieron ante los Tribunales económico administrativos, y pese a la declaración de nulidad de la sentencia de la Audiencia Nacional tantas veces citada, debemos entender que cada reclamación interrumpió de manera continuada los plazos de prescripción, reabriéndose uno nuevo una vez se produjo su resolución, que a su vez se volvieron a interrumpir con los recursos judiciales presentados. Aun cuando se trate de una nulidad radical cuya consecuencia debería ser la ineficacia de los actos anulados y de los procedimientos necesarios para dictarlos como si en ningún momento hubiesen existido con la consecuencia de la desaparición del efecto añadido de la interrupción de la prescripción que provocaron, sin embargo en el ámbito de los procedimientos tributarios, que por razón de su especialidad no se rigen por la Ley 30/92 (disposición adicional 5ª), debe tenerse en cuenta que conforme al art. 66.1 b) de la LGT los plazos de prescripción se interrumpen con la interposición, entre otro actos, de las reclamaciones o recursos de cualquier clase. Se mantiene, pues, por designio del legislador, los efectos de la interrupción de la prescripción derivada de la reclamación interpuesta aun cuando su estimación pudiera conducir a la declaración de nulidad radical del procedimiento, pues es evidente que, de no ser así, huelga planteamiento alguno sobre la interrupción de la prescripción, ya que - sencillamente- no sería posible dictar un nuevo acto administrativo en sustitución de otro previo anulado. Tal cuestión ha sido también tratada por el Tribunal Supremo, además de en otras sentencias anteriores (SSTS de 6.11.1998 [RJ 1998\10424] y 27.9.2002 [RJ 2002\8289], en la más reciente de fecha 4.10.2004 [RJ 2004\6538]) en la que se establece lo siguiente: "... Esta Sala mantiene una doctrina reiterada y completamente consolidada, que excusa la cita de sentencias concretas, consistente en que las reclamaciones económico-administrativas, por medio del escrito de alegaciones, en el que se exponen los hechos, los fundamentos de derecho y se formula el suplico de las pretensiones, en la medida en que los sujetos pasivos dirigen a la Administración determinadas pretensiones referidas a la liquidación de las obligaciones o a su pago o a la acción para imponer sanciones o al derecho a la devolución de ingresos indebidos, interrumpe la prescripción ..."

Por el contrario sí debe ser admitida la improcedencia de la derivación de responsabilidades por el importe de las sanciones. En el caso de la sucesión empresarial puede el que pretenda adquirir dicha titularidad solicitar a la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades económicas (art. 72.2 LGT) pero ello no afecta al principio de personalidad de las sanciones que exige la existencia de un sujeto infractor, de una persona que por su actuación culpable, activa o pasiva, no cumpliera con las obligaciones tributarias realizando actos que sean constitutivos de infracción con arreglo a la LGT. En el presente caso no está demostrado que la sucesora fuese partícipe o copartícipe en la comisión (Sentencia de esta Sala nº 84/93, de 25 de febrero y de la Audiencia Nacional de 27-10-2006, rec. 291/2005, y de 29-5-2006, rec. 199/2004).



Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sentencia de 24 de noviembre de 2008.

Ponente: De la Cruz Mera, Fátima Blanca

Prueba de cese de administrador.

El Tribunal admite que, mediante distintas pruebas, se acredite el cese como administrador de una sociedad, por lo que no procede declarar al recurrente como responsable tributario.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.- Entrando ya a resolver el fondo del asunto propiamente dicho, el demandante afirma que mediante documento privado de 15 de junio de 1.993 renunció a su puesto en el Consejo de Administración, de ahí que las cuentas anuales de los ejercicios 1.993, 1.994 y 1.995 no fueran firmadas por él y consecuentemente, no se le puede exigir el pago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad (retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario, ejercicios 1.993 a 1.995) porque él no era ya administrador de la sociedad.

Frente a ello la Administración manifiesta que la supuesta renuncia, al documentarse en documento privado, no surtió efectos frente a la Hacienda Pública en cuanto tercero de buena fe, sino hasta el año 2.001 en que se cumplió lo previsto en el art. 1.227 del Código Civil . Añade que la falta de firma de las cuentas anuales no es sino una muestra de su negligente actuar...

Hemos de convenir con la Administración que la alegada renuncia en documento privado no puede surtir efectos frente a terceros, incluida la Hacienda Pública, sino por la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el art. 1.227 CC , pues su simple constancia en documento privado sólo surte efectos entre las partes. En este caso no fue sino hasta el 11 de noviembre de 1.997 cuando se elevó a público el acuerdo societario de modificación del Órgano de Administración, suprimiendo el originario Consejo de Administración del que el recurrente era vocal desde la constitución de la sociedad en junio de 1.990 para ser sustituido por dos administradores solidarios. Así pues, las deudas de los años 1.993, 1.994 y 1.995 le eran exigibles por el rechazo de este concreto motivo de impugnación.

Ahora bien, una vez afirmado lo anterior y de conformidad con la doctrina jurisprudencial anteriormente expuesta, debe resolverse si se ha acreditado por otros medios probatorios la realidad del cese en los años a los que se contraen las deudas que se le derivan como administrador. Alega el recurrente la falta de firma de las cuentas anuales durante los ejercicios 1.993 y siguientes, lo que demuestra que desde su renuncia el 15 de junio de 1.993 dejó de asistir a las reuniones del Consejo de Administración, aprobando la sociedad las cuentas anuales formuladas y "firmadas por todos los administradores", entre los que lógicamente él ya no se hallaba...

En este caso resulta indiscutido por las partes que las cuentas anuales de los ejercicios 1.993, 1.994 y 1.994 fueron formuladas "por todos los administradores de la sociedad", aunque solamente aparecían firmadas por tres administradores de los cuatro cuyo nombramiento estaba vigente desde la constitución

de la sociedad en el año 1.990; en concreto faltaba la firma del demandante. Pese a tal irregularidad, según la normativa de sociedades anteriormente expuesta, la sociedad aprobó las cuentas como formuladas por todos los administradores y lo que resulta de suma importancia, accedieron al Registro Mercantil sin objeción o reparo alguno en la labor de calificación del Sr. Registrador... En definitiva, la prueba del cese de hecho en el cargo de administrador por un medio probatorio distinto al documento privado de renuncia ha de ser acogida, lo que conlleva la estimación del recurso y la imposibilidad de derivar responsabilidad alguna al recurrente.



Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León

Sentencia de 20 de febrero de 2009

Ponente: Varona Gutiérrez, Valentín Jesús

Comprobación de valores. Necesidad de inspección ocular.

Para efectuar una comprobación de valores mediante dictamen pericial es imprescindible una inspección ocular cuando, debido a las circunstancias concurrentes en un determinado inmueble, no se puedan conocer las características concretas del bien a valorar.

En el momento actual, esta inspección directa viene ordenada por lo dispuesto en el artículo 158.3 del RD 1063/2007 que, en su artículo 160, que dispone:

“En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito”

A pesar de la nueva regulación, la sentencia tiene interés por cuanto la norma reglamentaria transcrita no define qué debe entenderse por “bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas”. La sentencia no exige que concurra en el elemento a valorar requisito especial alguno para requerir la inspección ocular.

Fundamentos Jurídicos

TERCERO.- Entrando a analizar las alegaciones formuladas tenemos que la recurrente denuncia de falta de motivación de la comprobación de valores...

Es sabido y no hay polémica en entender que el art. 103.3 de la LGT 58/2003, no obliga a la Administración a una motivación exhaustiva de los aumentos de la base imponible, sino que basta con una motivación que sea suficiente y congrua para que el interesado tenga pleno conocimiento de la valoración efectuada y pueda solicitar, en su caso, tasación pericial contradictoria,....

La metodología empleada por la administración demandada en este caso es la utilización del medio previsto por el art. 57.1.e) de la LGT (Dictamen de peritos de la Administración) con reminiscencias o hibridación con el método del art. 57.1 .c) (Precios medios en el mercado),...

Mas la calificación definitiva del método de comprobación de valores ha de ser el regulado o si se prefiere en el art. 57.1.e) de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre en vigor a partir del 1 de julio de 2004(Dictamen de peritos de la Administración). De hecho, la propia administración demandada, en el expediente de gestión tributaria, al proceder a realizar la comprobación advierte que ha seguido el método de comprobación de valores regulado en el art. 57.1.e) de la LGT 58/03, que no es otro que el mencionado dictamen de peritos de la Administración.

Si la administración tributaria hubiese empleado como medio de comprobación los “precios medios en el mercado”, lógicamente la Sala verificaría la concurrencia de los requisitos que este medio de comprobación exige...

CUARTO.-... En relación con los “precios medios” aducidos por el perito comprobante, la jurisprudencia advierte que no puede hacerse presumiendo la certeza de estos, sino que se requiere la justificación de las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos, se debe especificar la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias, siempre claro está de un modo detallado (STS 3ª sec. 2ª de 12-11-1999, rec. 7816/1992). Esta misma sentencia concluye en el deber de los Peritos de la Administración de 1) comprobar en cada caso los bienes, 2) describirlos, 3) facilitar a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones...

Cabe también traer a colación, que la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras del Ministerio de Economía... Y para estas, inexcusablemente establece su art. 7 , bajo el título “Comprobaciones mínimas” que entre las comprobaciones a realizar, se incluirán al menos las siguientes: “La identificación física del inmueble, mediante su localización e inspección ocular por parte de un técnico competente, comprobando si su superficie y demás características coinciden con la descripción que conste en la documentación utilizada para realizar la tasación, así como de la existencia de servidumbres visibles y de su estado de construcción o conservación aparente”...

Como conclusión; sin examen personal por el perito de los bienes a valorar, sin duda no cabe entender correctamente realizado el procedimiento de peritación. Salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no es precisa esa inspección detallada. Bien entendido que esta justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración...

En el presente caso tenemos que no consta que se haya inspeccionado el bien y en el informe no se razona el porque no es necesaria esa inspección que sirva de justificación a la individualización de la valoración, ni se aportan los datos tenidos en cuenta para manifestar las características que se recoge en el informe...



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Resolución de 28 de abril de 2009.

Actuaciones de los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Plazos.

El TEAC, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, declara que las actuaciones de los órganos encargados de la aplicación de los tributos, cuando ejecutan una resolución económico-administrativa o una sentencia, no se tienen que ajustar a los plazos previstos en las normas que rigen sus actuaciones sino al previsto (de un mes) en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, si bien el incumplimiento de este plazo no conlleva ningún efecto específico. Ello con independencia de que los restantes aspectos de su actividad deben regirse por las normas que resulten de normal aplicación.

Aunque la doctrina es clara y reiterada, las consecuencias que de ella se derivan ponen de manifiesto la necesidad de un nuevo planteamiento del problema donde se deberían –a nuestro juicio- diferenciar los casos en que la ejecución se deba limitar a dictar un nuevo acto –por anulación del anterior- de aquéllos otros en los que la resolución o sentencia hubiere ordenado la retroacción de actuaciones. Tendencia que ya ha iniciado la nueva LGT en el artículo 150 al ordenar: “5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.”

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: El plazo en el que deben ejecutarse las resoluciones económico-administrativas está previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, según el cual: *Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.*

El establecimiento de este plazo específico determina que no resulte aplicable el régimen previsto en el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que regula los plazos de resolución

y los efectos de la falta de resolución en plazo en los procedimientos tributarios. En el artículo 214 de la Ley General Tributaria, dentro del Título V dedicado a la «Revisión en vía administrativa», se contienen una serie de remisiones a las normas comunes de los procedimientos tributarios, en materias tales como la capacidad, la representación, la prueba o las notificaciones. En el apartado tres de dicho artículo se especifica que: *A efectos del cómputo de los plazos de resolución previstos en este título será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.* Del artículo 214 y, en particular, de este apartado tres extraemos dos consecuencias:

En primer lugar, que los plazos de resolución aplicables en la revisión en vía administrativa serán los que específicamente se prevén en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las normas que lo desarrollan...

En segundo lugar, que la remisión a las normas comunes de las actuaciones y procedimientos tributarios en la aplicación de los tributos se limita en este caso a lo dispuesto en el artículo 104.2, que contiene una regla específica en relación con el cómputo de los plazos, y señala que: *A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.*

Por otro lado, la normativa que regula la Revisión en vía administrativa no prevé ningún efecto específico para los casos de incumplimiento de este plazo, sin perjuicio de que, en su caso, resultara aplicable la norma que limita la exigencia de intereses de demora a favor de la Administración, prevista en el artículo 26.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.....

Además, el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 6 de junio de 2003, recurso de casación nº 5328/1998, y en Sentencia de fecha 30 de junio de 2004, recurso de casación en interés de la Ley nº 39/2003, ha señalado al respecto que: *“No ha lugar a plantear la prescripción sobre la base de la injustificada paralización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en relación a la adopción de los actos de ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo y Órganos jurisdiccionales... porque la doctrina jurisprudencial reiterada y completamente consolidada, sobre la interpretación de este precepto, se refiere a la injustificada paralización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, a partir del momento de iniciación de su actividad de comprobación e investigación, hasta la notificación del acto resolutorio del expediente incoado, pero no al retraso en que los órganos competentes de la Inspección de Hacienda puedan incurrir en la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y órganos Jurisdiccionales,... porque, además, cuando los órganos competentes de la Inspección de los Tributos, ejecutan una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso-Administrativo, no están propiamente ejerciendo una actividad inspectora, es decir no se trata de una “actuación de la Inspección”...*

Queda clara en la doctrina del Alto Tribunal la consideración de que las actuaciones seguidas en ejecución de las Resoluciones económico-administrativas se insertan en el seno del procedimiento de revisión de los artículos 163 a 170 de la LGT de 1963, que si bien no es la vigente, puede entenderse

aplicable a las normas reguladoras del procedimiento de revisión de la Ley 58/2003. A lo que cabe añadir que ello es diferente de que, para el caso de que sea necesario realizar unas nuevas actuaciones de comprobación, deba la Inspección guiarse por las disposiciones que vertebran su actuar, como no puede ser de otra manera.



Tribunal Económico-Administrativo Central.

Resolución de 28 de abril de 2009

Recurso extraordinario de revisión. Solicitud de rectificación del modelo 180.

A los efectos de instar el recurso extraordinario de revisión por aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto, es válida la solicitud de rectificación del modelo 180 presentada por el arrendatario, con posterioridad a la firmeza de la liquidación provisional, minorando el importe de los pagos efectuados al arrendador, acreditándose así que las cantidades declaradas por éste eran correctas.

Fundamentos de Derecho

TERCERO: De acuerdo con lo dispuesto en el primer apartado del artículo 244 de la Ley 58/2003 General Tributaria, el recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido...

El recurso de revisión, dada su naturaleza excepcional y extraordinaria, no puede ser eficazmente interpuesto más que por alguno de los motivos taxativamente señalados en las leyes, los cuales son materia de interpretación estricta, estando vedada su aplicación analógica y extensiva a supuestos no contemplados por el legislador, según han puesto de relieve numerosas resoluciones de este Tribunal Central en armonía con reiteradas decisiones jurisprudenciales del Tribunal Supremo, por lo que se hace necesario -ante todo- dilucidar si el recurso que se analiza se funda en alguno de los motivos que enumera el artículo 244.Uno de la Ley General Tributaria de 2003.

El interesado no se ampara en ninguno de los supuestos del artículo 244 en concreto, entendiendo este Tribunal que el caso se encuadra en el apartado a) del artículo 244.Uno según el cual es necesario *“que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido”*. En el presente caso, el documento aportado es la solicitud de Doña B, arrendataria de uno de los locales del recurrente, para que se rectifique su declaración modelo 180. En la declaración presentada consignó como importe pagado a DON A 6.515,88 euros, y en el escrito presentado el 15 de noviembre de 2006 indica que esa cantidad es errónea y que realmente la cantidad pagada ascendió a 2.960,16 euros.

Esta solicitud de rectificación presentada por Doña B es un documento de valor esencial para la decisión del asunto posterior al acto recurrido y que evidencia el error cometido, cumpliendo por tanto los requisitos previstos en el artículo 244 de la Ley 58/2003.

- Se trata de un documento de valor esencial para la decisión del asunto, puesto que acredita hechos relevantes para la decisión del asunto. El documento se refiere a un presupuesto básico de la liquidación, y de haberse tenido en cuenta en un momento anterior, la resolución hubiera sido distinta de la adoptada.
- Debe ser un documento posterior al acto impugnado, ya que la arrendataria lo ha presentado ante la Administración una vez que la liquidación practicada al arrendador ya era firme.
- Y evidencia el error cometido, puesto que si la arrendataria hubiese declarado correctamente las cantidades satisfechas al arrendador, no se habría liquidado cantidad alguna a éste.



Tribunal Económico-Administrativo Central.

Resolución de 14 de abril de 2009

Presentación de autoliquidación solicitando aplazamiento y cediendo determinados activos a otra sociedad. Derivación de responsabilidad a la entidad adquirente.

Habiendo presentado el deudor principal (**X,S.L.**) una autoliquidación, sin ingreso, solicitando su aplazamiento y denegado éste, se inició la vía de apremio ordenándose ciertas medidas cautelares. Sin embargo, durante el tiempo en que se tramitó y resolvió el aplazamiento, la entidad contribuyente realizó determinadas ventas de inmuebles a un tercero (**Y, S.A.**) a quien endosó también determinados pagarés; activos que fueron, a su vez, traspasados a otras entidades.

A la vista de lo anterior, la Administración consideró que existían indicios suficientes para iniciar expediente de derivación de responsabilidad solidaria a la entidad tercera (**X,S.A.**) por colaboración en la ocultación de bienes o derechos del deudor con la finalidad de impedir su traba. Al efecto se amparaba en el artículo 131.5 de la LGT (1963) según el cual: “Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas: a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.....”.

La presente resolución resuelve la reclamación instada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria dictado por el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación por el importe de los bienes que se hubiesen podido embargar al deudor principal, resolviéndose dos cuestiones relacionadas con la norma citada respecto a la necesidad, o no, de que el responsable sea el destinatario final de los bienes; y sobre la existencia, real o potencial, de un perjuicio para el acreedor.

Fundamentos de Derecho

TERCERO: Se alega por la reclamante que el endoso de pagarés no supuso ilícito alguno. A este respecto, cabe señalar que, para que concurra el presupuesto de hecho previsto en la letra a) del artículo 131.5 de la LGT no es necesario que la relación entre el deudor principal y el responsable sea ilícita, puede tratarse de un negocio jurídico lícito, pero que existan indicios y circunstancias que permiten deducir que ese negocio se ha realizado con la finalidad de impedir a la Administración tributaria la traba de los bienes del deudor. Tampoco es necesario que el presunto responsable sea el destinatario final de los bienes o derechos cuya traba se ha tratado de impedir, basta con que haya realizado actuaciones que permitan que dichos bienes o derechos se oculten o dejen de ser de titularidad del deudor y no puedan ser objeto de embargo.

CUARTO: En cuanto a la falta del nexo causal alegada, por haber realizado la reclamante las actuaciones con anterioridad al apremio, la conducta maliciosa y el ánimo de impedir el embargo del deudor, será normalmente anterior a la traba y con la finalidad de impedir la misma...

... en Sentencia de 20-04-1993, dictada en recurso n° 424/1991, la misma Sala (*Sala de lo Penal del Tribunal Supremo*) señalaba que: “la expresión “en perjuicio de sus acreedores” que utiliza el mencionado art. 519, ha sido siempre interpretada por la doctrina de esta Sala, no como exigencia de un perjuicio real y efectivo en el titular del derecho de crédito, sino en el sentido de intención del deudor que pretende salvar algún bien o todo su patrimonio en su propio beneficio o en el de alguna otra persona allegada, obstaculizando así la vía de ejecución que podrían seguir sus acreedores.

De tal expresión así entendida se deducen tres consecuencias: 1°. Han de existir uno o varios derechos de crédito reales y existentes, aunque puede ocurrir que cuando la ocultación se produce todavía no fueran vencidos o fueran ilíquidos y, por tanto, aún no exigibles, porque nada impide que ante la perspectiva de una deuda, ya nacida pero no ejercitable, alguien realice un verdadero y propio alzamiento de bienes...

.... Para determinar la existencia de un nexo entre las actuaciones llevadas a cabo por el presunto responsable (en colaboración con el deudor) y el impedimento para la traba de bienes o derechos del deudor, nos ratificamos en los hechos que se recogen en el Antecedente de Hecho Primero de esta resolución que junto con lo ahora expuesto corrobora la existencia de la reclamante en la ocultación de los bienes y derechos de **Y, S.A.**, que se produce no en la fecha concreta del endoso de los pagarés sino también en conjunto con toda la actuación llevada a cabo por las dos entidades desde que se realiza la venta de las acciones y la de inmuebles hasta que se presenta la autoliquidación extemporánea que da lugar al comienzo de las actuaciones por parte de los órganos de Recaudación puesto que, como se ha indicado anteriormente, **X, S.L.**, vende las acciones de **Y, S.A.** en la misma fecha en que se realiza la venta de los inmuebles, operación cuyos detalles tenía necesariamente que conocer y no desaparece su vinculación con **Y, S.A.**, tratándose además de una venta de acciones con dudosa justificación económica...

En el presente caso, existen una serie de hechos acreditados, relacionados entre sí, de los que, aplicando las reglas de la lógica y el criterio humano, como establecen la sentencia indicada y la que se cita por la interesada (Sentencia del TS de 30-04-2002), se deduce que la sociedad **Y, S.A.** no ha ingresado un impuesto que debía ingresar a la Hacienda Pública y que realizó una serie de actuaciones con la finalidad de quedar privada de bienes o derechos que pudieran en un futuro ser embargados por la Hacienda Pública, y que la sociedad **X, S.L.** colaboró plenamente en la realización de todas esas actuaciones.



Tribunal Económico-Administrativo Central.

Resolución de 11 de septiembre de 2008

Tasación pericial contradictoria. Anulación de liquidación y de sanción. Consecuencias de una posible comisión de infracción tributaria con ocasión de la nueva liquidación.

Anulada una liquidación, y la sanción impuesta, en un recurso que afectaba a la tasación pericial contradictoria, se dictó una nueva liquidación y se “ajusta” la sanción al nuevo importe de la liquidación de que tomaba su causa.

Ante esta mera modificación de la sanción, el TEAC declara que, en el caso de apreciarse la comisión de infracción tributaria con ocasión de la nueva liquidación, deberá iniciarse un nuevo procedimiento sancionador, siempre que sea posible a la vista de la limitación contemplada en el art. 209.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde establece un plazo máximo de tres meses para poder iniciar el procedimiento sancionador, a contar desde la notificación de la liquidación.

Fundamentos de Derecho

Segundo. La única cuestión que se discute es determinar si la Inspección de los Tributos ejecutó la Resolución del Tribunal Regional de ... de 2005 en sus propios términos.

No obstante, con carácter previo a esta cuestión se ha de examinar lo alegado por..., S.L. en lo relativo a la posibilidad de recurrir en alzada un incidente de ejecución, y en caso afirmativo, si el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria lo interpuso dentro del plazo previsto en la normativa.

El artículo 241.1 de la Ley 58/2003 (en adelante, LGT) dispone que «Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones».

En consecuencia, todas las resoluciones de los tribunales económico-administrativos regionales y locales dictadas en primera instancia son susceptibles de recurso de alzada,...

Tercero. La resolución de la cuestión controvertida, esto es, determinar si la Inspección de los Tributos ejecutó o no la Resolución del Tribunal Regional de ... de 2005 en sus propios términos, pasa por examinar el contenido de dicha Resolución.

En el Fundamento de Derecho CUARTO de la citada Resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... citaba la Resolución de este TEAC de 9 de junio de 1999, sobre la naturaleza impugnatoria de la tasación pericial contradictoria, y señalaba que sus consecuencias sólo podrán ser la anulación o la confirmación de la liquidación inicial y, en el primer caso, la ineficacia de los actos posteriores que trajeran

su causa de ella; añadiendo que «habiendo sido modificada la liquidación a la que la sanción que ahora se impugna está anudada, como resultado del procedimiento de tasación pericial contradictoria que se tramitó, ésta debe dejarse sin efectos».

En virtud de lo expuesto, el Tribunal Regional dictó el siguiente fallo: «ESTIMAR la reclamación, dejando sin efecto ... la sanción impuesta».

En el recurso de alzada interpuesto, y objeto del presente fallo, el Director del Departamento considera que la ejecución del fallo transcrito conlleva «la modificación del importe de la sanción, en tanto que debe adecuarse a la nueva liquidación. Pero no se han alterado en modo alguno los demás elementos objetivos y subjetivos tomados en consideración a la hora de acordar su imposición ...»; en consecuencia, la Inspección de los Tributos dicta una nueva sanción, cuya base se adecúa al importe de la nueva liquidación dictada, tras el procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Este Tribunal no puede compartir el criterio de la Inspección de los Tributos, y ello porque la escueta Resolución del Tribunal Regional es clara en su contenido, al ordenar que se anule la sanción, es decir, su fallo estima la reclamación interpuesta por ..., S.L., por lo que a tenor del mismo, la Inspección de los Tributos no puede concluir que su fallo ha sido parcialmente estimatorio, en cuanto al fondo o en cuanto a la forma...

Asimismo, la exposición que se realiza en el recurso de alzada parte de una premisa incorrecta, puesto que cuando el Director del Departamento manifiesta que la ejecución del fallo conlleva «la modificación del importe de la sanción ... Pero no se han alterado en modo alguno los demás elementos objetivos y subjetivos tomados en consideración a la hora de acordar su imposición ...», presupone que el Tribunal Regional realiza una «estimación parcial», o con otras palabras, desestima el resto de alegaciones formuladas por el interesado en la reclamación (respecto a la ausencia de culpabilidad y a la improcedente aplicación del criterio de ocultación en la graduación de la sanción). Es decir, la Inspección de los Tributos presupone que el Tribunal está conforme con la sanción impuesta, salvo en lo relativo a su importe. No obstante, el Tribunal Regional no se ha pronunciado respecto de estas cuestiones, puesto que ha considerado que la sanción «se deje sin efectos» por estar asociada a una liquidación anulada...

Lo que no puede pretender la Inspección de los Tributos es ejecutar un fallo, imponiendo una sanción definitiva, encontrándose pendiente de resolución las cuestiones materiales invocadas por el interesado (la culpa, la graduación de la sanción...), y privando a éste de la posibilidad de defensa que conlleva la primera instancia en vía administrativa, permitiéndole tan sólo la posibilidad de presentar un incidente de ejecución contra la sanción dictada en ejecución del fallo.

Por todo ello, no son de recibo las alegaciones esgrimidas por la Inspección de los Tributos, y en particular, las relativas a que la Resolución del incidente de ejecución del Tribunal Regional de fecha de ... de 2006, «cambia sustancialmente el contenido de la resolución inicial», o que resulta «incongruente» con la misma, puesto que dicha Resolución tan sólo se limita a señalar que el fallo no fue ejecutado en sus propios términos, exponiendo los trámites que hubiera de haber realizado la Inspección de los Tributos para dar cumplimiento al fallo, a saber: iniciar, tramitar y resolver un nuevo procedimiento sancionador, y siempre que ello fuera posible, a la vista de la limitación contemplada

en el artículo 209.2 de la LGT, que establece, en garantía de los contribuyentes, un plazo máximo de tres meses para poder iniciar el procedimiento sancionador, a contar desde la notificación de la liquidación, de suerte que una vez transcurrido dicho plazo la Inspección de los Tributos no podrá iniciar el mismo.

Cuarto. Al hilo de lo expuesto, y de forma subsidiaria, el Director del Departamento pretende que en el caso de que «se considerase ajustado a derecho el fallo del incidente de ejecución ... podría entenderse, que (al procedimiento sancionador que, en su caso, pueda iniciar la Inspección) no le resultaría de aplicación la limitación temporal contenida en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria». Por cuanto que entiende que, «en el presente caso, el procedimiento sancionador no se inicia como consecuencia de los procedimientos citados (en el artículo 209.2 de la LGT), sino como consecuencia de una tasación pericial contradictoria del artículo 135 de la Ley General Tributaria, que se trata de un procedimiento de comprobación de valores», cuya independencia y sustantividad ha sido reconocida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en diversas resoluciones.

El artículo 209.2 de la LGT dispone: «Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.»...

Es decir, el procedimiento de tasación pericial contradictoria tiene por objeto impugnar los valores comprobados por la Administración tributaria, pero no impugnar la liquidación dictada en base a los valores comprobados administrativamente, siendo éste el presupuesto equívoco, en el que se basa el razonamiento expuesto en el recurso de alzada.

Por tanto, y esto es lo esencial, la liquidación se dictará, en todo caso, en el seno del procedimiento inspector, poniendo su notificación fin al mismo (artículo 150.1 de la LGT)...

Por consiguiente, lo que interesa destacar es que el procedimiento sancionador siempre estará asociado, en el caso de infracciones tributarias por «dejar de ingresar», a una liquidación tributaria, la cual se habrá de dictar necesariamente en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos contemplados en el artículo 209.2 de la LGT (procedimiento iniciado mediante declaración, verificación de datos, comprobación o inspección); luego, el procedimiento de comprobación de valores nunca puede finalizar con una liquidación a la que pueda asociarse, en su caso, la imposición de una sanción por la comisión de la infracción consistente en «dejar de ingresar», u otras infracciones derivadas del ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos que concluyan con la práctica de una liquidación tributaria.

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

María Amparo Grau Ruiz

Universidad Complutense de Madrid

Sentencia del TJCE de 30 de abril de 2009

Asunto C-531/07

Partes: *Fachverband der Buch- und Medienwirtschaft (Asociación Profesional del Libro de la Cámara de Comercio austriaca) y LIBRO Handelsgesellschaft mbH*

Síntesis:

«Libre circulación de mercancías – Normativa nacional sobre el precio impuesto a los libros importados – Medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la importación – Justificación»

1. Comentario y legislación española

LIBRO hizo publicidad en Austria de libros publicados en Alemania a precios inferiores a los precios mínimos establecidos para el territorio austriaco sobre la base de los precios aplicados en Alemania. El asunto gira en torno a la Ley federal sobre los precios fijos de los libros (Bundesgesetz über die Preisbindung bei Büchern, BGBl. I, 45/2000, en adelante BPrBG) y el sistema del Sammelrevers, basado esencialmente en la obligación de que las librerías respetasen el precio de venta al público establecido por el editor. Por sus efectos sobre los intercambios transfronterizos, la Comisión había ya reclamado su abandono, antes del 30 de junio de 2000, en los contratos celebrados entre los editores y las librerías alemanas y austriacas. La cuestión es si las disposiciones del Tratado CE sobre el comercio intracomunitario se oponen a las de la BPrBG relativas a la importación de libros en alemán desde otro Estado miembro. La doctrina austriaca estaba dividida en lo relativo a la compatibilidad de este régimen con las normas de Derecho comunitario.

La jurisprudencia comunitaria es clara: toda normativa comercial de los Estados miembros que pueda obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario constituye una medida de efecto equivalente a restricciones cuantitativas en el sentido del artículo 28 del Tratado

CE. No constituye un obstáculo si las disposiciones se aplican a todos los operadores afectados que ejercen su actividad en el territorio nacional y si afectan del mismo modo, de hecho y de Derecho, a la comercialización de los productos nacionales y de los procedentes de otros Estados miembros.

La BPrBG no se refiere a las características de los productos, sino únicamente a sus modalidades de venta, al prohibir a los importadores austriacos de libros en alemán fijar un precio inferior al establecido o recomendado por el editor, deducido el IVA, e incumple los dos requisitos enunciados. Esta Ley otorga un trato menos favorable a los libros importados, ya que impide a los importadores austriacos, así como a los editores alemanes, fijar los precios mínimos de venta al público según las características del mercado de importación, mientras que los editores austriacos son libres de fijar ellos mismos los precios mínimos de venta al por menor de sus productos en el mercado nacional. Todo ello, a pesar de que se prevea la facultad de aplicar un descuento, que no se hace público, en el momento de la venta al consumidor final. De hecho, un importador que compra un número elevado de libros no puede fijar libremente, para el total de libros importados, precios inferiores a los aplicados en el Estado de edición y sólo puede aplicar ese descuento a los libros que ha adquirido a un precio más favorable.

En definitiva, el Derecho comunitario protege el acceso al mercado y la libertad de actuación en el mismo de todas las empresas que participan en diferentes fases de la cadena comercial para fijar el precio de los bienes importados, sin mermar la competitividad de los importadores.

Entiende el Tribunal de Luxemburgo que la protección del libro en cuanto bien cultural puede considerarse una exigencia imperativa de interés público. Ello puede justificar medidas que restrinjan la libre circulación de mercancías, siempre que sean apropiadas para alcanzar el objetivo y no vayan más allá de lo necesario. Pero, en este caso concreto, la necesidad y adecuación de la medida no se dan, puesto que puede lograrse el mismo resultado a través de medidas menos restrictivas (como permitir al importador o al editor extranjero fijar un precio de venta para el mercado austriaco, que considere sus características). Aclara además el Tribunal que la protección de la diversidad cultural en general no queda comprendida dentro de la «protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional» en el sentido del artículo 30 del Tratado CE, y que tampoco cabe invocar el artículo 151 del Tratado CE, relativo a la acción de la Comunidad Europea en materia de cultura, como causa que justifique cualquier medida nacional que pueda obstaculizar el comercio intracomunitario.

La Abogada General, Sra. V. Trstenjak, presentó sus conclusiones en audiencia pública el 18 de diciembre de 2008. El Gobierno español¹ formuló observaciones en la fase escrita y en la vista oral, al igual que el Gobierno francés, junto con los Gobiernos de los Estados miembros afectados.

2. Antecedentes

Sentencias de 11 de julio de 1974, Dassonville, C-8/74, Rec. p. 837, de 24 de noviembre de 1993, Keck y

1 En su día, España resultó afectada por la Sentencia de 15 de enero de 1985, Kupferberg / Hauptzollamt Mainz (253/83, Rec. p. 00157), donde se interpretaban los artículos 95 y 37 del Tratado, y el artículo 3 del acuerdo que vinculaba a España con la Comunidad, como no contrarios a la reducción de hecho del precio de venta del alcohol vendido por el monopolio si se respetaban ciertas condiciones, como que el tipo de gravamen efectivamente aplicado a los productos importados no superase el de los productos nacionales correspondientes.

Mithouard, C-267/91 y C-268/91, Rec. p. I-6097, y de 10 de febrero de 2009, Comisión/Italia, C-110/05, Rec. p. I-0000.

3. Cuestiones planteadas

1. ¿El artículo 28 CE se opone a la aplicación de disposiciones internas que sólo obligan a los importadores de libros en alemán a establecer y hacer público, para los libros importados en el país, un precio de venta que deban respetar los minoristas, cuando el importador no puede reducir el precio de venta al público (PVP) establecido o recomendado por el editor para el país de publicación, o el PVP recomendado por un editor con domicilio en un Estado no perteneciente al Espacio Económico Europeo (EEE) para el país importador, deducido el IVA que en éste se aplique, pero existe una excepción según la cual el importador que compre en un Estado miembro del EEE a un precio de compra inferior a los precios de compra habituales está autorizado para fijar un precio inferior al precio establecido o recomendado por el editor para el país de publicación (en caso de reimportación, al precio establecido por el editor nacional), en proporción a la ventaja comercial por él obtenida?
2. La legislación nacional sobre precios fijos de los libros, ¿está justificada por el artículo 30 CE o por el artículo 151 CE, en atención al interés general por el fomento de la producción de libros, por la diversidad de títulos a precio regulado y por la pluralidad de establecimientos de venta de libros, a pesar de que no existen datos empíricos que demuestren la eficacia de esta medida?

4. Fallo

1. Una normativa nacional que prohíbe a los importadores de libros en alemán fijar un precio de venta inferior al establecido o recomendado por el editor para el país de publicación constituye una «medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la importación» en el sentido del artículo 28 CE.
2. Una normativa nacional que prohíbe a los importadores de libros en alemán fijar un precio de venta inferior al establecido o recomendado por el editor para el país de publicación y que tiene el objetivo, en particular, de mantener la pluralidad cultural, no puede justificarse por los artículos 30 CE y 151 CE ni por exigencias imperativas de interés general.



Auto del TJCE de 4 de junio de 2009

Asuntos acumulados C-439/07 y C-499/07

Partes: *Belgische Staat y KBC Bank NV (C-439/07); Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV y Belgische Staat (C-499/07)*

Síntesis:

«Artículo 104, apartado 3, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento – Artículos 43 CE y 56 CE – Directiva 90/435/CEE – Artículo 4, apartado 1 – Normativa nacional destinada a suprimir la doble imposición de los beneficios distribuidos – Deducción del importe de los dividendos percibidos de la base imponible de la sociedad matriz únicamente en la medida en la que ésta haya realizado beneficios imponibles»

1. Comentario y legislación española

Como se trata de una cuestión prejudicial “idéntica a otra sobre la que el Tribunal de Justicia ya ha resuelto” o en la que “la respuesta pueda deducirse claramente de la jurisprudencia”, en virtud del artículo 104, apartado 3, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General Trstenjak, resuelve mediante auto motivado.

De conformidad con lo expuesto en la Sentencia Cobelfret, el artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva 90/435 no establece ningún requisito en lo que respecta a la existencia de otros beneficios imponibles para que los dividendos percibidos por la sociedad matriz no sean gravados. Puntualiza el Tribunal que nada en la sistemática ni en la finalidad de la Directiva permite sostener una diferencia significativa entre los términos «abstenerse de gravar» y «eximir del impuesto».

Se deja bien claro que, a la hora de adaptar su Derecho interno a esta Directiva, cuando un Estado miembro ha optado por uno de los sistemas alternativos previstos (exención o imputación), no puede invocar ni los efectos ni las limitaciones que se habrían podido derivar de la aplicación del otro sistema.

La Directiva se opone que los dividendos percibidos por una sociedad matriz se incluyan en su base imponible para deducirlos hasta el 95 % en la medida en que en el período imponible subsista un saldo positivo tras la deducción de los demás beneficios exentos. De admitirse esta medida unilateral restrictiva, la sociedad sólo podría beneficiarse plenamente de la ventaja si no hubiera sufrido un resultado negativo durante el mismo período. Además, dado que la normativa fiscal belga permite el traslado de pérdidas a ejercicios fiscales posteriores, una reducción de las pérdidas a trasladar hasta el importe de los dividendos percibidos, repercute en la base imponible del ejercicio siguiente, haciendo que estos sean gravados indirectamente, cuando la sociedad matriz tenga resultados positivos. Ahora bien, no se obliga a un Estado miembro a permitir necesariamente que el beneficio distribuido a la sociedad matriz establecida en ese Estado por su filial con domicilio social en otro Estado miembro se deduzca íntegramente del importe de los beneficios del período y que la pérdida resultante se traslade a un período impositivo posterior. Corresponde a los Estados miembros determinar las modalidades con arreglo a las cuales se alcanzará el resultado querido por el legislador comunitario, habida cuenta

de las necesidades de sus ordenamientos jurídicos internos y de la facultad prevista en el artículo 4, apartado 2 de la Directiva.

El hecho de aplicar dicho régimen a los dividendos distribuidos tanto por las filiales residentes como por las filiales establecidas en otros Estados miembros, en ningún caso justifica la aplicación de un régimen incompatible con el sistema de prevención de la doble imposición económica. En este punto, conviene recordar la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro para tener en cuenta los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas.

Sabido es que la Directiva 90/435 se aplica a las distribuciones de beneficios percibidas por sociedades de un Estado miembro y procedentes de sus filiales con domicilio social en otros Estados miembros; por tanto, no es aplicable cuando el domicilio social de la sociedad que distribuye los dividendos se encuentra en el mismo Estado miembro que el de la sociedad beneficiaria de ellos o cuando la sociedad distribuidora tiene su domicilio social en un Estado tercero.

Si los dividendos procedentes de una sociedad establecida en un Estado tercero reciben un trato menos favorable que los dividendos procedentes de una sociedad con domicilio social en otro Estado miembro, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si puede invocarse el artículo 56 del Tratado CE relativo a la libre circulación de capitales y si este precepto, en su caso, se opone a dicho trato diferenciado. Cuando se trate de participaciones que confieren a su titular una influencia real en las decisiones y actividades de las sociedades afectadas son de aplicación las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento como el artículo 43 del Tratado CE, cuyo objetivo es asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida. En todo caso, por la integración jurídica en la Unión Europea y la existencia de normativa sobre asistencia mutua, el gravamen de actividades económicas con aspectos transfronterizos dentro de la Comunidad no siempre es comparable al de las actividades económicas con países terceros, y es posible que un Estado miembro pueda demostrar que una restricción de los movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, está justificada por una razón determinada.

Finalmente se valora la compatibilidad con el artículo 43 del Tratado CE de la normativa belga, en el caso de preverse una exención íntegra de los beneficios distribuidos cuando dicha sociedad hubiera constituido un establecimiento permanente en el otro Estado miembro. El artículo 43 del Tratado CE deja a los operadores económicos la posibilidad de elegir libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro. Esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias del Estado miembro de acogida, ni tampoco por el Estado miembro de origen. En consecuencia, se reconoce la libertad de los Estados miembros para fijar las condiciones de tributación aplicables a los distintos tipos de establecimientos de las sociedades nacionales que operen en el extranjero, siempre que les otorguen un trato no discriminatorio con respecto a los establecimientos nacionales comparables. Así pues, el trato a dispensar a los beneficios procedentes de entidades constituidas en otro Estado miembro no ha de ser discriminatorio con respecto al trato dado a los beneficios procedentes de entidades nacionales comparables.

En España, la Directiva 90/435/CEE ha desplegado su fuerza incluso antes de su transposición, al permitir la plena eliminación de la doble imposición si se acredita determinada permanencia de la participación. En

su virtud, ya en el pasado se retrotrajeron las actuaciones inspectoras con el fin de que se comprobase la permanencia a efectos de aplicar la deducción resultante, siendo la Directiva de directa aplicación, aunque en ese momento aún no había sido traspuesta al Derecho interno español².

2. Antecedentes

Sentencia de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-0000, sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, y *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. I-11753, sentencia de 20 de mayo de 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rec. p. I-3747, sentencia de 3 de abril de 2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, Rec. p. I-2067, sentencias de 16 de junio de 2005, *Comisión/Italia*, C-456/03, Rec. p. I-5335, de 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/05, Rec. p. I-5795, y de 8 de mayo de 2008, *Danske Svineproducenter*, C-491/06, Rec. p. I-3339, sentencia de 17 de octubre de 1996, *Denkavit y otros*, C-283/94, C-291/94 y C-292/94, Rec. p. I-5063, sentencias de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*, C-297/88 y C-197/89, Rec. p. I-3763, sentencia de 25 de junio de 1992, *Federconsorzi*, C-88/91, Rec. p. I-4035, sentencia de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Rec. p. I-4161, sentencia de 22 de diciembre de 2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, Rec. p. I-0000, sentencias de 23 de febrero de 2006, *van Hiltten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957, de 25 de enero de 2007, *Festersen*, C-370/05, Rec. p. I-1129, de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101/05, Rec. I-11531, auto de 23 de abril de 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rec. p. I-2875, sentencias de 14 de diciembre de 1995, *Sanz de Lera y otros*, C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. p. I-4821, sentencia de 24 de mayo de 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-4051, sentencia de 26 de junio de 2008, *Burda*, C-284/06, Rec. p. I-4571, sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, 270/83, Rec. p. 273, de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rec. p. I-2651 y de 23 de febrero de 2006, *CLT-UFA*, C-253/03, Rec. p. I-1831, sentencia de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec. p. I-6373, sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, Rec. p. I-4695, de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, de 6 de diciembre de 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rec. p. I-10451, y de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Rec. p. I-3601,

3. Cuestiones planteadas

El Tribunal de Apelación de Bruselas planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. «¿Debe interpretarse la Directiva [90/435], en particular su artículo 4, apartado 1, primer guión, en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique la exención de los dividendos, percibidos por una sociedad de dicho Estado de su filial domiciliada en otro Estado miembro, por motivos distintos de la liquidación de la misma, incluyéndolos primeramente en su integridad en la base imponible para deducirlos posteriormente a razón del 95% de la base imponible, si bien

- 2 Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 2.ª), de 16 de marzo de 2006, NFJ023443. La deducción que fue establecida en el Convenio entre España y el Reino Unido para evitar la doble imposición respecto a la figura «Advance Corporation Tax» existente anteriormente en el Reino Unido resulta inaplicable una vez que dicha figura ha desaparecido. El Convenio permite a la perceptora del dividendo repartido por una filial residente en el Reino Unido aplicar la misma deducción que si ambos fueran residentes en España, es decir, se remite a la normativa interna española.

limita esta deducción a la cuantía del beneficio del período imponible en el que se haya efectuado la distribución de beneficios (tras la deducción de determinados componentes mencionados en la ley) (artículo 205, apartado 2, del WIB [1992], en relación con el artículo 77 del KB/WIB [1992]), puesto que tal limitación en la deducción de dividendos tiene como consecuencia que la sociedad matriz, en un período imponible posterior, será gravada por los dividendos si no ha obtenido beneficios imponibles, o si éstos han sido insuficientes, durante el período imponible en el que se han percibido los dividendos, o al menos que la pérdidas de ese período imponible sean compensadas con dividendos que, en virtud del artículo 4, apartado 1, primer guión, en relación con el artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva, deben quedar desgravados a razón del 95 %, y que dichas pérdidas, en consecuencia, ya no puedan trasladarse a un período imponible posterior por la cuantía del importe de los dividendos percibidos?

2. 2) Si la citada Directiva [90/435] debe interpretarse en el sentido de que la normativa belga es contraria al artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva, en relación con los dividendos recibidos por la sociedad matriz belga de una sociedad filial establecida en la Unión Europea, ¿debe afirmarse que la citada disposición de la Directiva se opone también a la aplicación de la normativa belga a los dividendos recibidos por una sociedad matriz belga de una sociedad filial belga cuando, como en el caso de autos, el legislador belga, a la hora de adaptar el Derecho belga a la Directiva, ha decidido tratar las situaciones puramente internas del mismo modo que las situaciones reguladas por la Directiva y, en consecuencia, también ha adaptado la legislación belga a la Directiva en relación con las situaciones puramente internas?
3. 3) Si la citada Directiva [90/435] debe interpretarse en el sentido de que la normativa belga es contraria al artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva, por lo que respecta a los dividendos recibidos por una sociedad matriz belga de una sociedad filial establecida en la Unión Europea, y, al extender esta interpretación, conforme a la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem [C-28/95, Rec. p. I-4161], a los dividendos procedentes de una sociedad filial domiciliada en Bélgica, ¿resulta contrario al artículo 56 CE, apartado 1, el hecho de que Bélgica siga aplicando sin modificaciones la normativa litigiosa a los dividendos procedentes de empresas filiales domiciliadas en terceros países, puesto que estos últimos dividendos son tratados de una forma menos ventajosa que los dividendos nacionales y los procedentes de la Unión Europea?
4. 4) ¿Se opone el artículo 43 CE a un régimen legal de un Estado miembro en virtud del cual, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sociedades, la exención de los dividendos recibidos por una sociedad de su filial, establecida en otro Estado miembro, en un período imponible, está limitada en el primer Estado miembro al importe del beneficio del período imponible en el cual se ha efectuado el reparto de beneficios (previa deducción de determinados componentes enunciados en disposiciones legales), mientras que la exención total de los beneficios distribuidos sería posible si dicha sociedad constituyera un establecimiento permanente en el otro Estado miembro?»

El Tribunal de Primera Instancia de Brujas planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. « ¿Debe interpretarse la Directiva [90/435], en particular su artículo 4, apartado 1, en el sentido de que se opone al hecho de que un Estado miembro aplique la exención de los beneficios distribuidos que una sociedad de ese Estado recibió de una filial establecida en otro Estado miembro, por motivos distintos de la liquidación de la filial, de tal forma que, en primer lugar, incluya íntegramente en la base imponible los beneficios distribuidos, para después deducirlos de la base imponible a razón del 95 %, pero limite esta deducción al importe de los beneficios del período impositivo

en el que se haya realizado la distribución de los beneficios (tras la deducción de determinados elementos enumerados en la ley) (artículo 205, apartado 2, del WIB 1992, en relación con el artículo 77 del KB/WIB 1992), lo que tiene como consecuencia que no se produce una pérdida trasladable en caso de que los beneficios del período impositivo sean inferiores al importe de los beneficios distribuidos mencionados?

2. En caso afirmativo, ¿debe interpretarse la Directiva [90/435], en particular su artículo 4, apartado 1, en el sentido de que obliga a que dicho Estado miembro permita que el beneficio distribuido que una sociedad de ese Estado recibe de una filial establecida en otro Estado miembro se deduzca íntegramente del importe de los beneficios del período impositivo y que la pérdida resultante de éste se traslade a un período impositivo posterior?
3. Si la citada Directiva [90/435] debe interpretarse en el sentido de que la normativa belga es contraria a su artículo 4, apartado 1, respecto a los beneficios distribuidos recibidos por la sociedad matriz belga de una filial establecida en la Unión Europea, ¿ha de considerarse que la mencionada disposición de la Directiva también se opone a la aplicación de la normativa belga a los beneficios distribuidos recibidos por una sociedad matriz belga de una filial belga cuando, como en el presente caso, el legislador belga, al adaptar el Derecho belga a la Directiva, decidió tratar las situaciones puramente internas del mismo modo que las situaciones reguladas por la Directiva y, por tanto, también adaptó la normativa belga a la Directiva respecto a las situaciones puramente internas?
4. ¿Se opone el artículo 43 CE a una normativa legal de un Estado miembro según la cual, respecto a las liquidaciones tributarias del impuesto sobre sociedades, la exención de los beneficios distribuidos recibidos por una sociedad en un período impositivo de una filial establecida en otro Estado miembro se limita en el primer Estado miembro al importe de los beneficios del período impositivo en el que se haya realizado la distribución de beneficios (tras la deducción de determinados elementos enumerados en la ley), mientras que sería posible una exención íntegra de los beneficios distribuidos si dicha sociedad hubiera constituido un establecimiento permanente en otro Estado miembro?»

4. Fallo

1. El artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, a efectos de la exención de los dividendos percibidos por una sociedad matriz establecida en dicho Estado de una filial cuyo domicilio fiscal se encuentra en otro Estado miembro, prevé que los dividendos referidos se incluyan en la base imponible de la sociedad matriz para deducirlos, a continuación, hasta el 95% en la medida en que, en el período imponible en cuestión, subsista un saldo positivo de beneficios tras la deducción de los demás beneficios exentos, y que tiene como consecuencia que:
 - a sociedad matriz, en un período imponible posterior, sea gravada por los dividendos si no ha obtenido beneficios imponibles, o si éstos han sido insuficientes, durante el período imponible en el que se distribuyeron los dividendos,

O que

- las pérdidas de ese período imponible sean compensadas con dividendos y no puedan trasladarse a un período imponible posterior por la cuantía del importe de dichos dividendos.
2. El artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva 90/435, en relación con el apartado 2 del mismo artículo, debe interpretarse en el sentido de que no obliga a un Estado miembro a permitir necesariamente que el beneficio distribuido a la sociedad matriz establecida en ese Estado por su filial con domicilio social en otro Estado miembro se deduzca íntegramente del importe de los beneficios del período de imposición de la sociedad matriz y que la pérdida resultante de éste se traslade a un período impositivo posterior. Corresponde a los Estados miembros determinar, habida cuenta de las necesidades de sus ordenamientos jurídicos internos y de la facultad prevista en el antedicho artículo 4, apartado 2, las modalidades con arreglo a las cuales se alcanzará el resultado prescrito en el apartado 1, primer guión, del mismo artículo. No obstante, cuando un Estado miembro ha optado por el sistema de exención previsto en el artículo 4, apartado 1, primer guión, de la Directiva 90/435 y la normativa de dicho Estado miembro permite, en principio, el traslado de las pérdidas a ejercicios fiscales posteriores, la referida disposición se opone a una normativa de un Estado miembro que tenga como efecto la reducción de las pérdidas de la sociedad matriz que puedan beneficiarse de dicho traslado hasta el importe de los dividendos percibidos.
 3. 3) Cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación puramente interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario, compete únicamente al órgano jurisdiccional nacional, en el marco del reparto de las funciones jurisdiccionales entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia previsto en el artículo 234 CE, apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho comunitario, dado que corresponde al Derecho del Estado miembro de que se trate y, por consiguiente, a la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales de éste, tener en cuenta los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas.
 4. 4) Si, en virtud de la normativa nacional de un Estado miembro, los dividendos procedentes de una sociedad establecida en un Estado tercero reciben un trato menos favorable que los dividendos procedentes de una sociedad con domicilio social en el antedicho Estado miembro, corresponde al órgano jurisdiccional nacional verificar, a la luz tanto del objeto de la normativa nacional como de los hechos del asunto del que conoce, si el artículo 56 CE es aplicable y si, en su caso, se opone al trato diferenciado anteriormente referido.
 5. 5) El artículo 43 CE no se opone a una normativa legal de un Estado miembro que prevé que una sociedad matriz establecida en un Estado miembro que recibe beneficios distribuidos por su filial cuyo domicilio social se encuentra en otro Estado miembro únicamente puede deducir éstos de su renta imponible hasta el límite del importe del beneficio del período imponible en el cual se haya realizado la distribución de beneficios, mientras que sería posible una exención íntegra de los beneficios distribuidos si dicha sociedad hubiera constituido un establecimiento permanente en el otro Estado miembro, a condición de que el trato dispensado a los beneficios procedentes de entidades constituidas en otro Estado miembro no sea discriminatorio con respecto al trato dado a los beneficios procedentes de entidades nacionales comparables.

Sentencia del TJCE de 11 de junio de 2009

Asunto C-572/07

Partes: *RLRE Tellmer Property sro y Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*

Síntesis:

«Remisión prejudicial – IVA – Exención del arrendamiento de bienes inmuebles – Limpieza de espacios comunes relacionados con el alquiler – Prestaciones accesorias»

1. Comentario y legislación española

Esta petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva. Concretamente trata la cuestión de si los gastos de limpieza de los espacios comunes de un inmueble en alquiler están, como el alquiler, exentos del Impuesto sobre el valor añadido (IVA). Las conclusiones de la Abogada General, Sra. V. Trstenjak, fueron presentadas en audiencia pública el 9 de diciembre de 2008.

RLRE Tellmer Property, propietaria de bloques de apartamentos alquilados, exige a sus arrendatarios, junto con la renta normal, otra contraprestación, consignada por separado en facturas, por la limpieza de las partes comunes, que realizan sus propios empleados. Esta empresa alega que el alquiler y los servicios relacionados como la limpieza de las partes comunes, constituyen prestaciones indisociables que se incluyen en un régimen único del IVA.

Sin embargo, las exenciones del artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario, que deben definirse para toda la Comunidad e interpretarse de forma estricta, por ser excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

El arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, consiste fundamentalmente en que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho. Por tanto, las prestaciones de limpieza de las partes comunes de un inmueble no están incluidas en este concepto.

Por otra parte, según el artículo 2 de la Sexta Directiva, normalmente cada prestación debe considerarse distinta e independiente. Sólo deben considerarse como una operación única cuando hay una prestación principal y otra accesoría (que no es un fin en sí, sino el medio para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal) o cuando dos actos del sujeto pasivo están tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable y su desglose sería artificial.

El alquiler de los apartamentos y el servicio de limpieza de las partes comunes de un inmueble pueden separarse perfectamente, son operaciones autónomas, disociables entre sí. Incluso RLRE Tellmer Property factura las prestaciones de limpieza a los arrendatarios de manera diferenciada del alquiler.

En nuestro país la regulación legal es bastante clara al respecto³, aunque en contestaciones a algunas consultas vinculantes, la Dirección General de Tributos ha tenido la oportunidad de especificar que, en el caso de arrendamiento de apartamentos turísticos amueblados en los que se prestan servicios de recepción y limpieza, cuando los servicios de limpieza únicamente se presten a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario, el arrendamiento de los apartamentos turísticos está exento; pero si el servicio de limpieza se presta al menos con periodicidad semanal, el arrendamiento no está exento de IVA⁴. Por lo demás, en relación con la interpretación restrictiva de las exenciones o la independencia de ciertos servicios, es posible encontrar alguna referencia previa a España en la jurisprudencia comunitaria⁵.

2. Antecedentes

Sentencia de 25 de octubre de 2007, CO.GE.P., C-174/06, Rec. p.I-9359, sentencias de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p.I-493, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec.p.I-10683, sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, Rec. p.I-897, sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Rec. p.I-6831, de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec. p.I-7175, de 8 de mayo de 2003, Seeling, C-269/00, Rec. p.I-4101, de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p.I-11237.

3. Cuestiones planteadas

1. Las disposiciones del artículo 6 y del artículo 13 de la Sexta Directiva pueden interpretarse en el sentido de que, por una parte, el arrendamiento de un apartamento (y, en su caso, de locales de uso no residencial) y, por otra parte, la limpieza de las partes comunes relacionada con éste pueden considerarse prestaciones independientes, divisibles y sujetas a tributación por separado?
2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta

3 Artículo 20 Ley del IVA. Exenciones en operaciones interiores.

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: [...] 23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: [...] b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá: [...] e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

4 DGT 24-04-2007, consulta vinculante V0861/2007 (NFC025165). En la consulta vinculante V0373/2007 (NFC025053) aclara que el arrendamiento de apartamentos turísticos en los que no se prestan servicios complementarios de la industria hotelera está exento de IVA, no existiendo obligación de expedir facturas por estos arrendamientos salvo que el arrendatario fuese un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

5 La Sentencia de 16 de septiembre de 1999 Comisión / España (C-414/97, Rec._p._I-5585) insiste en la interpretación estricta de las exenciones de operaciones relativas a barcos de guerra y ciertos aviones, sin que pueda extenderse al material militar. La Sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla / Recaudadores de las Zonas primera y segunda (C-202/90, Rec._p._I-4247) sobre las actividades económicas realizadas de manera independiente en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva.

Directiva exige, excluye o deja a la determinación del Estado miembro la aplicación del impuesto sobre el valor añadido al pago de los gastos de limpieza de las partes comunes de un bloque de apartamentos alquilado?

4. Fallo

A efectos de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), 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, el alquiler de un bien inmueble y el servicio de limpieza de sus partes comunes deben considerarse, en circunstancias como las del asunto principal, operaciones autónomas, disociables entre sí, de modo que el citado servicio no está incluido en el ámbito de dicha disposición.



Sentencia del TJCE de 11 de junio de 2009

Asunto C-521/07

Partes: *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos*

Síntesis:

«Incumplimiento de Estado – Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo – Artículo 40 – Libre circulación de capitales – Discriminación del tratamiento de los dividendos pagados por sociedades neerlandesas – Retención en origen – Exención – Sociedades beneficiarias establecidas en los Estados miembros de la Comunidad – Sociedades beneficiarias establecidas en Islandia o en Noruega»

1. Comentario y legislación española

En esta ocasión se discute una posible restricción a la libre circulación de capitales en el ámbito del Espacio Económico Europeo, al que se quiere extender el mercado interior. Por ello, el Tribunal de Justicia intenta que las disposiciones del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L1, p.3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE») que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado CE, se interpreten de manera uniforme en los Estados miembros. En este sentido, se reconoce al artículo 40 y al anexo XII del Acuerdo EEE, el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 56 del Tratado CE.

La Comisión solicita que se declare que los Países Bajos han incumplido el artículo 40 del Acuerdo EEE al no eximir los dividendos pagados a las sociedades establecidas en Islandia o Noruega de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos en las mismas condiciones que las aplicadas a los dividendos pagados a las sociedades neerlandesas. El Tribunal, oído el Abogado General, Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer, decide que el asunto sea juzgado sin conclusiones.

Interesa señalar que inicialmente la Comisión también había detectado el incumplimiento del artículo 56 del Tratado CE, por considerar que los dividendos pagados a sociedades establecidas en los Países Bajos recibían un tratamiento más favorable que los dividendos pagados a sociedades establecidas en otros Estados miembros. En 2007, con una modificación del artículo 4 de la Ley relativa al impuesto sobre los dividendos se garantizó la compatibilidad de la legislación neerlandesa con el Tratado CE en este punto. Sin embargo, entonces no se introdujo modificación alguna en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE. Ahí se suscita la cuestión: ¿es esta legislación neerlandesa un obstáculo a la libre circulación de capitales en un contexto más amplio que el de la propia Comunidad? De serlo, ¿está justificado?

Se comprueba que la diferencia de trato efectivamente restringe la libre circulación de capitales, en la medida en que puede disuadir a las sociedades establecidas en Islandia y en Noruega de invertir en los Países Bajos y hace que a una sociedad neerlandesa le resulte más difícil atraer capitales de esos Estados.

Como recuerda el Tribunal: “para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general”.

Los Países Bajos esgrimen razones de control del cumplimiento de los requisitos para gozar de la exención para justificar su medida. Entienden que, cuando del intercambio de información entre autoridades tributarias se trata, un Estado miembro o la Comisión pueden exigir la ejecución de las obligaciones que se derivan de la Directiva 77/799 ante el Tribunal de Justicia; cosa que no sucede con los convenios bilaterales celebrados con Islandia y Noruega, ya que aun siendo jurídicamente vinculantes, es más difícil obtener el cumplimiento de las obligaciones de Derecho internacional.

El Tribunal de Luxemburgo admite que la diferencia en el régimen jurídico de la asistencia mutua convencional con respecto a la asistencia mutua comunitaria sí puede justificar que el Reino de los Países Bajos supedite el beneficio de la exención de retención en origen del impuesto sobre los dividendos para las sociedades islandesas y noruegas a la prueba de que éstas cumplen los requisitos establecidos en la legislación neerlandesa. No obstante, indica que esto no justifica que dicha legislación supedite el beneficio de la exención a la posesión de una participación mayor en el capital de la sociedad que reparte dividendos. Además, dichos convenios bilaterales sólo condicionan la exención a que exista una participación de un determinado nivel en el capital de la sociedad neerlandesa que los reparte, sin obligar a que cumplan también los demás requisitos establecidos en el artículo 4.2 de la Ley relativa al impuesto sobre los dividendos⁶.

La discriminación a las sociedades islandesas y noruegas (por las diferencias en las condiciones de concesión de la exención de retención en origen, al exigirse una participación mayor) no es proporcionada al objetivo que se persigue (recaudar el impuesto sobre los dividendos). De hecho, el Reino de los Países Bajos tampoco demuestra que la posesión de una participación en el capital de una sociedad inferior al 10% o al 25% tenga alguna incidencia en el riesgo de que se faciliten a la Administración competente informaciones erróneas.

Así pues, no hay proporcionalidad en la medida y el argumento referido a la obtención de información necesaria para verificar la observancia de los requisitos está desenfocado, por lo que no sirve de justificación.

Sólo resta, por último, dejar constancia de que el Convenio entre el Reino de España y la República de Islandia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta

6 Los requisitos establecidos para todas las sociedades para tener derecho a la referida exención son los siguientes: que la participación alcance al menos un 5% del capital, que el beneficiario esté sujeto a un impuesto sobre los beneficios y sea el beneficiario final de los dividendos.

y sobre el patrimonio y protocolo, de 22 de enero de 2002⁷ y el Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, de 6 de octubre de 1999⁸ contienen algunas diferencias en este sentido.

2. Antecedentes

Sentencia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec. p.I-9743, sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p.I-9569, sentencia de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France, C-170/05, Rec. p.I-11949. Además se citan las sentencias del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio de 23 de noviembre de 2004, Fokus Bank/Norway (E-1/04, EFTA Court Report, p.22), y de 1 de julio de 2005, Paolo Piazza (E-10/04, EFTA Court Report, p.100).

3. Cuestiones planteadas

La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L1, p.3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»),

7 Publicado en el Boletín Oficial del Estado de 18 de octubre de 2002. Artículo 10 DIVIDENDOS “1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

[...]5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

8 Publicado en el Boletín Oficial del Estado de 10 de enero de 2001. Artículo 10 DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

al no eximir los dividendos pagados a las sociedades establecidas en Islandia o Noruega de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos en las mismas condiciones que las aplicadas a los dividendos pagados a las sociedades neerlandesas.

4. Fallo

1. Declarar que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al no eximir los dividendos pagados por sociedades neerlandesas a sociedades establecidas en Islandia o en Noruega de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos en las mismas condiciones que las aplicadas a los dividendos pagados a sociedades neerlandesas o a las establecidas en otros Estados miembros de la Comunidad Europea.
2. Condenar en costas al Reino de los Países Bajos.



Sentencia del TJCE de 11 de junio de 2009

Asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08

Partes: X (*asunto C-155/08*), *E.H.A. Passenheim-van Schoot* (*asunto C-157/08*) y *Staatssecretaris van Financiën* (*Secretario de Estado de Hacienda*)

Síntesis:

«Libre prestación de servicios – Libre circulación de capitales – Impuesto sobre el patrimonio – Impuesto sobre la renta – Activos procedentes del ahorro depositados en un Estado miembro distinto del de residencia – Inexistencia de declaración – Plazo de liquidación complementaria – Ampliación del plazo de liquidación complementaria en caso de activos poseídos fuera del Estado miembro de residencia – Directiva 77/799/CEE – Asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos – Secreto bancario»

1. Comentario y legislación española

Estas peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 49 y 56 del Tratado CE, en relación con las liquidaciones complementarias practicadas por la Administración fiscal neerlandesa tras descubrir activos poseídos en otro Estado miembro y rendimientos obtenidos de tales activos que habían sido ocultados dos personas físicas residentes en los Países Bajos. El Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, Sr. Y. Bot, decide que el asunto sea juzgado sin conclusiones.

El artículo 49 del Tratado CE se opone toda normativa nacional que haga más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas. El artículo 56.1 del Tratado CE prohíbe las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros.

La legislación neerlandesa en cuestión prevé que si se ocultan a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o rendimientos procedentes de estos, cuando no se ha recaudado un impuesto o éste sólo ha alcanzado un importe muy bajo, las autoridades tributarias neerlandesas pueden efectuar una liquidación complementaria en el plazo de cinco años si dichos activos se poseen en los Países Bajos, y este plazo se amplía hasta doce años si se poseen en otro Estado miembro.

Debe tenerse en cuenta que, en lo que respecta a los activos o rendimientos nacionales, el plazo para efectuar la liquidación complementaria no se amplía en caso de ocultación a la hacienda pública. Tampoco la diferencia de trato, basada en la localización de los activos procedentes del ahorro, desaparece porque el contribuyente se encuentre en disposición de declarar a la hacienda pública.

Se concluye que esta regulación efectivamente supone una restricción a la libre prestación de servicios o a la libre circulación de capitales, en la medida en que hace menos atractivo para un residente en los Países Bajos transferir los activos procedentes del ahorro a otro Estado miembro, y para una persona establecida fuera

de los Países Bajos resulta menos atractivo recibir los activos de los residentes en dicho Estado miembro y proporcionarles servicios.

Acto seguido se comprueba si existe una posible justificación a esta restricción de la libre prestación de servicios y de la libre circulación de capitales. Para que una medida restrictiva esté justificada, debe respetar el principio de proporcionalidad, esto es, ser adecuada y necesaria para alcanzar el objetivo que se propone.

Como justificaciones se alegan garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. Los Gobiernos pretenden equiparar la imposición de estos activos y sus rendimientos a la de los nacionales y también aducen la necesidad de compensar el lapso de tiempo requerido para obtener información mediante la asistencia mutua entre Estados miembros.

Sin embargo, el Tribunal hace pivotar su razonamiento sobre la imposibilidad práctica de obtener información sobre los activos y rendimientos procedentes de otro Estado miembro. De hecho, el plazo ampliado se aplica si los activos extranjeros se han ocultado a la hacienda pública y ésta carece de todo punto de partida concreto para iniciar una investigación de oficio, sólo en los casos de fraude o evasión fiscal.

Sobre la adecuación de la medida, se entiende que la ampliación del plazo no refuerza, por sí sola, las facultades de investigación de que disponen las autoridades tributarias. No obstante, se reconoce que les permite, en caso de descubrirse elementos imposables poseídos en otro Estado miembro y de los que no tenían conocimiento, iniciar una investigación y, cuando estos elementos no han tributado, o lo han hecho insuficientemente, pueden emitir una liquidación complementaria. Además este plazo ampliado puede disuadir a los contribuyentes de ocultar a la hacienda pública dichos activos o sus rendimientos para no arriesgarse a una liquidación complementaria y a una multa, calculadas con base en un período de hasta doce años.

Sobre la necesidad de la medida, se parte de que no puede imponerse a un Estado miembro que adapte su normativa en materia de controles tributarios en función de la situación específica preponderante en cada uno de los otros Estados miembros o en un tercer Estado.

Se recuerda que, al atribuir a los Estados miembros la responsabilidad de establecer un mecanismo automático de intercambio de información en las categorías de casos que determinen mediante el procedimiento de consulta del artículo 9 de la Directiva 77/799, el artículo 3 de esta norma simplemente prevé la facultad de que un Estado miembro se dirija a otros para establecer el mecanismo, pero su realización dependerá de la decisión de esos otros Estados miembros.

Cuando los elementos situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias de un Estado miembro y éstas no disponen de indicio alguno que permita emprender una investigación, sólo estarán en condiciones de realizarla si se les comunica previamente información sobre la existencia de esos elementos, ya sea por otro Estado miembro, mediante un sistema automático de intercambio de información, ya sea por el contribuyente o por terceros.

Al no haber datos que permitan iniciar una investigación, la concesión a las autoridades tributarias de un plazo mayor para liquidar el impuesto cuando se trata de elementos imposables situados en otro Estado miembro no tiene por objeto procurar a dichas autoridades el tiempo necesario para obtener de ese otro Estado miembro la información, sino únicamente establecer un período más largo durante el cual el

posible descubrimiento de esos elementos imponibles todavía permita una liquidación complementaria. Como el plazo ampliado no depende de la posibilidad de estas autoridades de obtener información de otro Estado miembro, estima el Tribunal que no es relevante saber si este último aplica el secreto bancario.

Se afirma que no parece desproporcionada la opción de un Estado miembro de tomar como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal. En este sentido, el Tribunal considera que el periodo de doce años no sobrepasa lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal.

En lo que respecta a los activos y rendimientos que no son objeto de un sistema automático de intercambio de información, el riesgo para un contribuyente de que los activos y rendimientos ocultos sean descubiertos es menor, por lo que no se le puede reprochar al Estado de residencia que limite el ámbito de aplicación de este plazo a los elementos imponibles que no se encuentran en su territorio.

Cosa distinta sucede cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios sobre los elementos imponibles situados en otro Estado miembro que permiten iniciar una investigación. En este caso, no puede justificarse un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de este Estado miembro recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imponibles de que se trate se sitúen en otro Estado miembro.

Por último, según la ley neerlandesa, cuando una tributación se fija por un importe demasiado bajo debido a dolo o culpa grave del contribuyente, puede imponerse una multa de hasta el 100 % del importe de la liquidación complementaria, sin distinguir si los activos que la originan se poseen en los Países Bajos o en otros Estados miembros. Comprende el Tribunal que el riesgo de que se imponga a un residente una multa más elevada en relación con los activos y rendimientos situados en otro Estado miembro que cuando se trate de activos y rendimientos nacionales, sólo es consecuencia del hecho de que el período que puede tenerse en cuenta para calcular la liquidación complementaria y, por tanto, la base imponible de la multa puede ser más larga.

2. Antecedentes

Sentencias de 28 de abril de 1998, Safir C-118/96, Rec. p.I-1897, de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p.I-2229, de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p.I-6957, sentencia de 18 de diciembre de 2007, A., C-101/05, Rec. p.I-11531, sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p.I-8251, sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p.I-7587, sentencias de 25 de febrero de 1988, Drexler, 299/86, Rec. p.1213, y de 2 de agosto de 1993, Comisión/Francia, C-276/91, Rec. p.I-4413.

3. Cuestiones planteadas

Asunto C-155/08

1. «¿Deben interpretarse los artículos 49 CE y 56 CE en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro, en los casos en que se oculten rendimientos derivados (de) motivos procedentes

del ahorro en el extranjero a la Administración tributaria de dicho Estado miembro, aplique una normativa legal que, con objeto de compensar la falta de posibilidades efectivas de control respecto a estos activos, prevea un plazo de doce años para proceder a la liquidación complementaria, mientras que respecto a los (ingresos procedentes de) rendimientos del ahorro mantenidos en el territorio nacional, en el que sí se dan las posibilidades efectivas de control, se observa un plazo de cinco años para proceder a la liquidación complementaria?

2. 2) ¿Reviste alguna pertinencia, con objeto de responder a la primera cuestión, el hecho de que los activos se mantengan en un Estado miembro en el que existe el secreto bancario?
3. 3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿tampoco se oponen los artículos 49 CE y 56 CE a que el importe de una multa por la ocultación de los ingresos o del patrimonio, respecto a los cuales se practica la liquidación complementaria del impuesto, se determine en proporción al importe reclamado con posterioridad por el período más largo?»

En el asunto C-157/08 se plantea una cuestión prejudicial idéntica.

4. Fallo

1. Los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando los activos procedentes del ahorro y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias de un Estado miembro, y éstas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, dicho Estado miembro aplique para proceder a la liquidación complementaria un plazo que es mayor cuando estos activos se poseen en otro Estado miembro que cuando se poseen en el primer Estado miembro. A este respecto, carece de relevancia que ese otro Estado miembro aplique el secreto bancario.
2. Los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando un Estado miembro aplica un plazo para la liquidación complementaria que es mayor en el caso de los activos poseídos en otro Estado miembro que en el de los activos poseídos en ese primer Estado miembro, y cuando esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del primer Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, la multa impuesta por la ocultación de dichos activos y rendimientos extranjeros se calcule de forma proporcional al importe de la liquidación complementaria y de acuerdo con este período más largo.

