



PRESENTACIÓN

■ **Infracciones y responsabilidades en el régimen especial del IVA para grupos de entidades**

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

Acaba de entrar en vigor el régimen especial para grupos de entidades, introducido por la ley 36/2006 de MPFF, mediante el cual se da vida en nuestro ordenamiento a lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2006/112, con la finalidad de reforzar la neutralidad del Impuesto en las operaciones intragrupo mediante un sistema aplicable a las entidades que, durante el mes de diciembre, hayan expresado su opción por el mismo acogiéndose a alguna de las dos modalidades admitidas en la norma.

El régimen, en lo esencial, evita costes financieros en los grupos de entidades derivados de la aplicación del régimen general del Impuesto mediante el establecimiento, en la modalidad básica, de un sistema de compensación de los saldos a devolver o a ingresar; resultantes de las declaraciones-autoliquidaciones individualmente presentadas por las entidades del grupo, de forma que, la entidad dominante, será quien realice un ingreso único o ejercite el derecho a la compensación o devolución, según resulte de la suma aritmética de aquellos saldos individuales. Por ello, resulta aconsejable para aquellos grupos de entidades en los que coexisten empresas de cuyas declaraciones-autoliquidaciones resultan ordinariamente posiciones acreedoras y deudoras frente la Administración Tributaria, pues, tributando como grupo, pueden compensar de forma inmediata, mediante la presentación mensual de una declaración agregada, sus saldos con diferente signo, pues las entidades, individualmente no tendrán que realizar ningún pago (aunque sí sus declaraciones) ni tampoco les corresponderán devoluciones o saldos a compensar.

En su modalidad especial, más compleja en su aplicación, el régimen se basa, también en forma resumida, en la construcción de un sector diferenciado de actividad que absorbe exclusivamente las operaciones intragrupo y en el que no se genera valor añadido, pues la base imponible de estas entregas o prestaciones de servicios viene dada 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. Es decir, respecto a la base imponible, no se aplican las normas sobre operaciones vinculadas. Y, respecto al régimen de las cuotas, se consideran afectos al sector, los bienes y servicios que se adquieran y vayan a ser empleados en las operaciones intragrupo siempre que hayan soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto, disponiéndose que sus cuotas podrán deducirse 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 la LIVA. La deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.

En esta segunda modalidad, se aplican asimismo las normas previstas que se refieren a las declaraciones individuales de cada entidad y a la declaración agregada que deberá presentar la entidad dominante.

Resumido el contenido del régimen especial, y como consecuencia del entramado de relaciones que se crean entre las entidades y las operaciones a las que resulta de aplicación, la Ley y su reglamento (Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido), han venido a establecer un conjunto de obligaciones, responsabilidades e infracciones que conforman la otra cara de la moneda, pues agravan claramente la posición jurídica de estas entidades frente a la Administración. Se explica así, de una parte, que el régimen no estuviera previsto en el proyecto de la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, pues su contenido nada tiene que ver con la finalidad de la norma que lo puso en vigor: la lucha contra el fraude. Si bien, de otra parte, el hecho de que se incluyese en aquella Ley ha podido contagiar al legislador a la hora de aprobar el régimen de responsabilidades, deberes e infracciones que vamos a comentar:

Para comenzar indicaremos que la Ley diferencia entre las obligaciones propias de cada entidad, perteneciente al grupo, de las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades. Las primeras deberán ser cumplidas por la correspondiente entidad, incluida la dominante, a excepción del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución. Respecto de las segundas corresponde su cumplimiento a la entidad dominante.

En concreto, se atribuyen a esta entidad el deber de presentar la declaración agregada, determinadas comunicaciones dirigidas a la Administración y la de confeccionar y conservar determinada información adicional, si bien, en cuanto a este deber veremos que determinadas obligaciones de carácter formal –las de facturación– también afectan a las entidades dominadas.

Partiendo de esta distribución de deberes, respecto de las obligaciones específicas en el régimen especial, la ley establece un régimen de responsabilidad solidaria para todas las entidades que se integren en el grupo.

La construcción jurídica que hace el legislador se contiene en el artículo 163 octies. Dos, en el que se ordena que “La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades”.

En consonancia con lo anterior, a la entidad dominante corresponderá la realización del pago de la deuda tributaria resultante de la declaración agregada o la solicitud de compensación o devolución, en su caso. La compensación se realizará en las declaraciones-liquidaciones agregadas que presenten con posterioridad, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las declaraciones liquidaciones individuales en que se origine el exceso de cuotas a compensar (quizá debiera contarse este plazo desde que se presente la declaración agregada, que es el momento en que se determina su cuantía).

Este sistema de separación entre las distintas obligaciones se lleva al extremo de admitir que, si alguna de las declaraciones-liquidaciones individuales no se haya presentado en el plazo establecido para ello, se pueda presentar la declaración-liquidación agregada del grupo, si bien esta posibilidad se configura como excepción a la regla general que exige la presentación de las declaraciones-liquidaciones agregadas, una vez presentadas las declaraciones-liquidaciones individuales de todas las entidades del grupo (Artículo 61 ter RD)

Al margen de lo anterior, la interdependencia de las obligaciones correspondientes individualmente a las entidades del grupo y la derivada del régimen especial que ha de cumplir la entidad dominante, exige que quiebre esta separación cuando se realicen actuaciones administrativas dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones, pues, si bien la administración ha de entenderse con la entidad dominante, como representante del grupo, según vimos, también podrán realizarse con las entidades dependientes, quienes quedan sujetas al deber de colaboración. No obstante ello, las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Una vez trazado el reparto de obligaciones y deberes entre las entidades que formen el grupo, y concretadas las específicas del régimen especial que incumben a la entidad dominante, según decíamos, la ley establece que todas ellas serán responsables solidarios respecto del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

Llegados a este punto resulta necesario determinar cuál es la naturaleza jurídica de esta construcción jurídica en la que un grupo de entidades se encuentra solidariamente obligado al pago respecto de una obligación cuyo deudor principal es la entidad dominante que, además, actúa en representación del grupo. Necesidad que viene impuesta para los casos en que existan lagunas y vacíos normativos por lo que, no existiendo norma expresa en este capítulo de la Ley, habremos de acudir a las normas generales para resolverlos.

De entre las posibles calificaciones que, según nuestro ordenamiento se podrían atribuir a estos grupos, creemos que la más adecuada es la de considerarlas como un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria, en este caso, solidaria, pues ni se trata de un ente sin personalidad (art. 35.4. LGT) al que se le otorgue la condición de sujeto pasivo del Impuesto; ni es un caso de realización conjunta del hecho imponible (art. 35.6 LGT). Ahora bien, la nueva figura de responsabilidad viene matizada por notas específicas que la caracterizan e individualizan: la cualidad de representante que ostenta por imperativo legal (representación obligatoria) la entidad dominante y la existencia de una compensación entre los saldos derivados de las declaraciones-autoliquidaciones de las entidades del grupo. Ambas notas, sin duda, darán a los distintos problemas que se susciten en la práctica una solución bastante compleja, pues no es típico de la responsabilidad tributaria que, el principal obligado (la entidad dominante), ostente la representación del responsable, ni que las obligaciones de ambos se compensen entre sí a efectos del cumplimiento de la obligación especial derivada de la declaración agregada.

Si aceptamos esta calificación, habremos de aceptar también que son de aplicación las normas relativas a la responsabilidad solidaria, tales como la existencia de un derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación común (más aún habiendo socios minoritarios). De la misma manera, resolveremos las cuestiones que se planteen respecto de los administradores de las entidades, dominante y dominadas, ya que, si la obligación de pago solo incumbe como obligación principal a la primera, las dominadas no podrían

cometer una infracción incumpléndola, salvo a partir del momento en que se les derive la responsabilidad, razón por la que la responsabilidad de sus administradores habrá de enjuiciarse partiendo de esta premisa. Así se desprende también de la propia Ley que atribuye la condición de sujeto infractor a la entidad dominante, según veremos.

Respecto de las obligaciones tributarias propias de cada entidad, distintas de las obligaciones que corresponden al régimen especial, las disposiciones reguladoras vienen a establecer un régimen fundado en su separación, si bien con excepciones y matices. Así, la aplicación de los recargos previstos en el artículo 27 de la LGT, se aplican con independencia a cada entidad en relación con sus obligaciones propias, pero dado que las entidades dominadas no han de realizar el pago que pudiera derivarse de aquéllas, la ley dispone expresamente que no tendrá “incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades” (artículo 163 nonies. Cinco). Y, respecto de la interrupción de la prescripción de todas estas obligaciones, las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas, lo que se explica por la interdependencia entre obligaciones creada por este régimen.

Se trata, en resumen, de un régimen que ha incorporado ciertos preceptos ya aplicados a los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, aunque la naturaleza del régimen sea distinta en el caso del IVA. Así, en el artículo 65 de la LIS, se dispone, al igual que en este caso que la sociedad dominante tendrá la representación del grupo fiscal y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen; que la sociedad dominante y las sociedades dependientes estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria. Y en el artículo 66, se ordena que las sociedades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria. Ahora bien, como elemento diferenciador esencial en la LIS, el grupo fiscal tiene la consideración de sujeto pasivo, lo que no ocurre en el grupo de entidades.

Examinado el contenido del régimen en cuanto al diseño de las obligaciones y responsabilidades atribuidas a las distintas entidades, nos vamos a ocupar, también resumidamente, de las nuevas infracciones que se tipifican como especiales en la Ley.

La primera nota que caracteriza a estas nuevas infracciones es su conexión con el incumplimiento de determinados deberes formales establecidos ex novo también en la Ley: los deberes de registro que imponen la confección de un informe y una memoria y someten el deber de la facturación a disposiciones especiales. Los veremos separadamente.

De forma genérica, el incumplimiento del deber de confeccionar y conservar un informe y una memoria anuales con determinados contenidos, viene a ser el tipo de las nuevas infracciones, por lo que resulta necesario concretar cuáles son aquellos contenidos a fin de precisar el tipo del nuevo ilícito.

En relación con el sistema de información analítica exigido en la norma, que no resultará enteramente novedoso para los grupos fiscales, se nos ordena que deberá estar basado en crite-

rios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones intragrupo y deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo. Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del Impuesto, que, como ya hemos visto puede interrumpirse por muchos motivos no directamente relacionados con la obligación de declaración agregada.

En concreto, el Reglamento (artículo 61 quinquies) desarrollando el contenido de la Ley, dispone sobre esta información que deberá contener:

- a) Descripción de la operativa intragrupo: La descripción de los bienes y servicios que hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas, utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo.
- b) Elementos de cuantificación de las operaciones a efectos del Impuesto: El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, así como de las cuotas deducidas de las anteriores, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades en el régimen especial. Y, en caso de bienes de inversión, el importe de las regularizaciones practicadas y el inicio de su utilización efectiva.
- c) Criterios reales de imputación de costes de cada entidad a las operaciones intragrupo: Los criterios utilizados para la imputación del coste de los bienes y servicios del apartado (a), a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones. Estos criterios deberán corresponderse con la realidad de las operaciones, salvo que resulte imposible de concretar aquella, en cuyo caso, podrán desarrollarse otros, como el de imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, etc.

En definitiva, se trata de concretar qué bienes, con qué coste y cargas fiscales, y en qué proporción son utilizados en las operaciones intragrupo por cada una de estas entidades.

Si el informe ha de ser meramente descriptivo, la Memoria deberá contener las explicaciones del contenido del informe y muy especialmente de los criterios de imputación de costes en las operaciones intragrupo, justificándolos, cuando sea necesario y acreditando que, los empleados por cada entidad individualmente, son coherentes entre sí, de forma que un examen cruzado de esta información no refleje contradicciones, etc.

Importa también destacar que, junto a la entidad dominante a quien se considera sujeto infractor de los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial, todas las entidades del grupo que se incluyan en el régimen especial, responderán solidariamente del pago de las sanciones que puedan imponerse. Con ello, la ley, además de crear un nuevo sujeto infractor; al margen de las previsiones de la LGT, sienta un nuevo supuesto de responsabilidad que se extiende también a las sanciones, aunque las entidades dominadas no hayan participado en forma alguna en la comisión de un ilícito ni se les pueda imputar un comportamiento negligente.

Por otra parte y al margen de las infracciones anteriores, también se imponen deberes especiales sobre facturación y registros que incumben, es este caso a todas las entidades del grupo que apliquen el régimen especial, pues además de cumplir con los requisitos generales esta-

blecidos por el Real Decreto 1496/2003, deberán expedirse en una serie especial y hacer constar como bases impositivas tanto la que se derive de las disposiciones del régimen especial, como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la ley del Impuesto, identificando la que corresponda a cada caso y consignándose por separado en el libro registro de facturas expedidas. Ahora bien, estos deberes no tienen la consideración de deberes del grupo, de forma que no considerará a la entidad dominante como sujeto infractor; sino a la entidad que los incumpla.

Finalmente, en relación con el nuevo deber de confección de la información analítica y de la memoria a que antes hemos hecho referencia, la Ley estructura los dos tipos de las nuevas infracciones.

El primero, consistente en “no llevar a cabo o conservación del sistema de información” determina dos efectos importantes, pues se califica, de una parte, como infracción tributaria grave de la entidad dominante, imponiéndose una multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo y, de otra, se considera causa determinante de la pérdida del derecho al régimen especial del grupo de entidades (sanción no pecuniaria).

A nuestro juicio, la sanción pecuniaria resulta desproporcionada, pues se trata de una infracción paralela a la ya existente en el artículo 200 de la LGT que duplica el importe de la sanción allí establecida y que, por otro lado, toma como referencia una magnitud (volumen de operaciones) que no guarda relación con la cuantía de las operaciones que pueden estar afectadas por el régimen especial (operaciones intragrupo) y que debieron ser objeto del deber de información incumplido.

El segundo tipo de infracción, consistente en la existencia de inexactitudes u omisiones en el sistema de información analítica a que nos referimos, se considera como infracción tributaria grave de la entidad dominante, aplicándose una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida. Sanción que resulta más ajustada a la gravedad del incumplimiento y a las magnitudes afectadas por el mismo.

Además, y esto agrava la desproporción de la primera de las sanciones examinadas, estas sanciones son compatibles con las que se impongan por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191 LGT); por obtener indebidamente devoluciones (artículo 193 LGT); por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (artículo 194 LGT) y por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículo 195 LGT), si bien, cuando se apliquen las infracciones previstas en los artículos 191 y 193 de la LGT, no se calificarán como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información establecido para este régimen especial.

Se trata, en conclusión, de un verdadero régimen especial, que no puede ser enmarcado en su totalidad en las categorías previamente acuñadas en nuestro ordenamiento tributario que requerirá de estudios (y de bastante jurisprudencia) para determinar plenamente sus perfiles y, en su caso, para eliminar algunos aspectos en los que el legislador se ha dejado llevar por el objetivo de la prevención del fraude estableciendo hasta tres efectos sancionadores sobre un mismo ilícito, acompañado de un régimen de responsabilidad colectivo por lo que, a nuestro entender, resulta desproporcionado y excesivo. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Pablo Chico de la Cámara y
Mercedes Ruiz Garijo

Florián García Berro

Francisco García-Fresneda Gea

Salvador Miranda Calderín



Asociación Española de

Asesores Fiscales

Conecta tu despacho con el mañana



NUEVO SAGE PROFESIONAL CLASS:

La solución de software más avanzada para
la gestión de tu despacho

SAGE PROFESIONAL CLASS PONE A TU ALCANCE:

Innovaci^{on}: tu despacho ganará en operatividad, información, eficacia y rendimiento.

Gesti^{on}: optimizarás la gestión de tu despacho en todos los sentidos.

Integraci^{on}: la solución de total integración para que tu despacho avance.

Fidelizaci^{on}: porque un cliente satisfecho vale por mil.

Con **SAGE PROFESIONAL CLASS** tu despacho estará más **on**

sage

División Mediana Empresa

sage Logic Control

902 104 590
www.sagelogiccontrol.com



ESTUDIOS

■ **La aplicación a los cooperantes de la exención del artículo 7.p) LINPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos realizados en el extranjero**

■ **Pablo Chico de la Cámara**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario (URJC) Miembro de la AEDAF

Mercedes Ruiz Garijo

Profesor de Derecho Financiero y Tributario (URJC) Miembro de la AEDAF

■ **RESUMEN:**

La nueva redacción dada al artículo 7.p) por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF ha restringido el ámbito de aplicación de la exención a aquellos trabajadores que realicen su prestación laboral en países con Convenio de doble imposición con España. Esta modificación, además de resultar contraria al derecho a la prueba y vulnerar algunos principios constitucionales, como el de capacidad económica y el de seguridad jurídica, puede resultar perjudicial para aquellos cooperantes que se trasladan a otros países para ejercer labores humanitarias.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Cooperación. Rendimientos del trabajo. Trabajadores desplazados. Exención. Expatriados. Libertades comunitarias.

■ SUMARIO:

1. Planteamiento
 2. Fundamento jurídico
 3. Ambito subjetivo
 4. Ambito objetivo
 5. La actual redacción del art. 7.p) LIRPF a la luz de los principios constitucionales
 6. La actual redacción del art. 7.p) LIRPF a la luz de las libertades comunitarias
 7. Conclusiones
 8. Contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas tributarias
 9. Bibliografía consultada
-

I. Planteamiento

Al amparo de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se reguló en el artículo 7.p) un régimen especial de exención para los rendimientos del trabajo obtenidos por servicios prestados efectivamente fuera de España, siempre que la actividad laboral se realizase para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y que existiera una tributación efectiva en el país de la fuente por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o similar a este impuesto. El artículo 5 de su Reglamento desarrolló esta disposición incorporando un límite cuantitativo de hasta 21.000 euros (3.500.000 de las antiguas pesetas) y la incompatibilidad con el régimen de excesos del Reglamento.

Posteriormente el Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, modificó la redacción original suprimiendo el requisito de la tributación efectiva e incorporando a nivel legal el límite cuantitativo de exención que lo elevó a los 60.010 euros (10.000.000 de las antiguas pesetas) y la incompatibilidad con el régimen de excesos del artículo 8 del Reglamento.

El Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, adaptó el artículo 5 del Reglamento a los nuevos requisitos legales e introdujo como novedad que la exención también fuera aplicable cuando los trabajos se prestasen a una entidad no residente en España. La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, incorporó a nivel legal que los trabajos realizados para una entidad no residente pudieran acogerse a este régimen especial.

En la actualidad, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del nuevo Impuesto sobre la renta de las personas físicas, ha restringido el ámbito de aplicación de la exención de una forma ciertamente criticable lo que podría resultar contrario a diversos principios recogidos en la Constitución Española así como en el Tratado de la Unión Europea, tal como expon-dremos en estas páginas. Así las cosas, la nueva redacción señala que se entiende cumplido el requisito de la *existencia* en el territorio donde se realicen los trabajos de un impues-

to de naturaleza idéntica o análoga al tributo sobre la renta español “cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información”¹.

Como señalaremos en este trabajo, el endurecimiento de esta exención carece de cualquier fundamento jurídico de acuerdo con la *ratio de la norma*, y lesiona de forma palmaria entre otros, los principios de igualdad y de capacidad económica al discriminar la Ley de forma subjetiva a determinadas personas que trabajen en países sin convenio con España tal como sucede por ejemplo en el caso que nos ocupa con los cooperantes en relación con las rentas que perciben, de otros colectivos, como los funcionarios públicos contratados por la Fundación Internacional para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (en adelante, FILAPP), y de otras personas que se desplacen al extranjero en misiones de paz y de carácter humanitario que sin embargo, quedan exoneradas de tributación. Además, la nueva redacción del precepto restringe el derecho constitucional de los ciudadanos a aportar cualquier medio de prueba válido admisible en Derecho, al limitar únicamente ésta a la acreditación de un Convenio de doble imposición internacional firmado entre España y el Estado fuente o del destino del cooperante lo que resulta como señalaremos en este trabajo incompatible con el artículo 24 de Nuestra Constitución.

Por último, esta medida podría también resultar incompatible con el Derecho Comunitario. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado que cualquier medida establecida en los ordenamientos de los Estados miembros que intente hacer frente a abusos de derecho debe respetar en todo caso el principio de proporcionalidad, circunstancia que no concurre como en el caso que nos ocupa cuando se establecen presunciones jurídicas difícilmente rebatibles. Además, a la luz de la STJCE de 11 de octubre de 2007 (caso *Elisa*, asunto C-451/05), la normativa española podría resultar contraria al Tratado en aquellos supuestos en los que la no existencia de Convenio entre España y otro país comunitario (v.gr. con Chipre) restrinja la aplicación de la exención del Impuesto tal como sucede en el caso que nos ocupa.

Precisamente con buen criterio se presentó el 30 de mayo de 2007 una proposición no de ley para que el Gobierno adoptase las medidas que resultaran necesarias para evitar que los términos tan restrictivos en los que ha quedado redactado el artículo 7.p) LIRPF a raíz de la nueva redacción dada por la Ley 35/2006 dejaran vacía de contenido la aplicación de la exención en relación con los cooperantes que se trasladan a otros países para ejercer labores humanitarias. Sin embargo, dicha proposición no de Ley por desgracia no se le otorgó la importancia que se merece y fue rechazada sin más por el Congreso de los Diputados².

El RD.519/2006, de 28 de abril, por el que se establece el Estatuto del Cooperante, guarda silencio sobre el tratamiento fiscal de este colectivo por lo que intencionadamente no se establece ninguna especialidad de corte tributario en esta materia y se pierde por des-

¹ En los mismos términos está redactado el artículo 6 del apartado primero inciso segundo del nuevo Reglamento del Impuesto, aprobado por el RD. 439/2007, de 30 de marzo.

² Diario de sesiones del Congreso de los Diputados (nº 839, de 30 de mayo de 2007, págs. 20-22).

gracia una muy buena oportunidad para regular y zanjar los importantes problemas de interpretación que se producen con ocasión de las retribuciones que perciben los cooperantes en el ejercicio de su función tal como se refleja en el cada vez más numeroso número de consultas y quejas que se presentan en las delegaciones de la Agencia Tributaria (v.gr. entre otros, respecto a la procedencia o no de retenciones sobre los cooperantes, de la aplicación del régimen de dietas del artículo 8 RIRPF, o de los criterios para determinar la residencia de estas personas). Es por ello, por lo que en este trabajo intentaremos dar respuesta a los distintos problemas de índole práctico que plantea la interpretación del artículo 7.p) agravada por la nueva redacción que ha dado la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Como apuntaremos *infra*, el Departamento de Gestión Tributaria ha emitido una nota para unificar criterios sobre la tributación de los cooperantes españoles en el extranjero a raíz de diversas quejas sobre el trato desigual recibido en las distintas delegaciones de la AEAT y que permiten albergar el futuro de este colectivo con cierto optimismo en orden a la aplicación práctica del precepto ante sin embargo el escenario tan oscuro diseñado por el Legislador de renta con ocasión de la aprobación de la nueva Ley del Impuesto. Como apuntaremos *infra*, el Departamento de Gestión Tributaria ha emitido una nota para unificar criterios sobre la tributación de los cooperantes españoles en el extranjero a raíz de diversas quejas sobre el trato desigual recibido en las distintas delegaciones de la AEAT y que permiten albergar el futuro de este colectivo con cierto optimismo en orden a la aplicación práctica del precepto ante sin embargo el escenario tan oscuro diseñado por el Legislador de renta con ocasión de la aprobación de la nueva Ley del Impuesto.

2. Fundamento jurídico

Resulta de capital importancia analizar cuál es el fundamento jurídico del artículo 7.p) LIRPF a los efectos de adoptar una posición en relación a si el legislador actual de renta se ha desviado de la *ratio legis* a partir de la nueva redacción que ha sufrido el precepto objeto de examen.

La incorporación del artículo 7.p) por primera vez en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, se ha justificado por un sector autorizado de la doctrina científica en favorecer la competitividad de las empresas y entidades españolas en el mercado exterior³. No obstante, en nuestra opinión debe matizarse esta afirmación en un doble sentido. En primer lugar, la finalidad del precepto debe abstraerse de cualquier “tinte patriótico” en aras de que dicha disposición resulte compatible con el Derecho comunitario. Si el legislador de renta tuviera la intención de restringir el ámbito de aplicación del precepto únicamente a aquellos trabajadores de *empresas de nacionali-*

³ Vid. T. CORDÓN EZQUERRO, “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, *Manual del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, IEF, Madrid, 2005, pág. 167. B. GARCÍA CARRETERO, *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, AEDAF, Madrid, pág. 108. M. DE MIGUEL MONTECUBIO, “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, en la obra colectiva dirigida por J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA y A. FERNÁNDEZ PRIETO, *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, 2003, pág. 135. Vid. también en esta línea, la R. DGT 1685/2005, de 5 de agosto.

dad española entendemos que el precepto resultaría incompatible con los principios comunitarios de libre circulación de personas (como consecuencia de la limitación ejercida sobre el trabajador persona física) y de libertad de establecimiento (por la limitación ejercida sobre la entidad persona jurídica).

En consecuencia, dicha disposición debe resultar aplicable a trabajadores que realicen su actividad en empresas o entidades no residentes o establecimientos permanentes radicados en el extranjero y con independencia de que dichas entidades se hayan o no constituido conforme a las leyes españolas. Precisamente, entendemos que el legislador de renta omite cualquier referencia a esta condición en aras de ser respetuosa con el Derecho Comunitario.

Por consiguiente, consideramos que el precepto en cuestión tiene como objeto principalmente incentivar la *internacionalización del capital humano* con residencia en España que pretende conseguirse reduciendo la presión fiscal de los trabajadores residentes en nuestro país que se desplazan al extranjero⁴, lo que por ende, favorecerá de forma indirecta la competitividad de nuestras empresas⁵ y entidades (con o sin ánimo de lucro) en el exterior⁶. En el caso que nos ocupa, no debe tampoco perderse de vista que la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por el cooperante redundará en beneficio de la ONG pagadora de la renta (en cuanto que fomentará los desplazamientos de voluntarios a países subdesarrollados), amén de los beneficios de toda índole que reportará al país que con grandes necesidades económicas es receptor de la labor humanitaria del cooperante.

Además, el desplazamiento al extranjero favorecerá la formación de experiencia laboral en el exterior que posteriormente revertirá, con ocasión de su retorno a nuestro país, en beneficio de un más eficiente desarrollo de nuestro sector productivo. A la vista de esta justificación, podría afirmarse que los dos requisitos establecidos por el legislador; a los que más adelante haremos referencia, (existencia de un impuesto idéntico o análogo al IRPF y concurrencia de un Convenio de Doble Imposición), resultan contradictorios con la finalidad de la exención (*internacionalización del capital humano*). Téngase en cuenta, además, que esta internacionalización donde mayor interés ofrece es en los países emergentes o en vías de desarrollo y son precisamente estos países los que con carácter general no tienen suscritos convenios para evitar la doble imposición internacional con España.

⁴ Con este fin no resulta extraño que el legislador de renta permita al trabajador optar por aplicarse este supuesto de exención del artículo 7.p) LIRPF, o bien excluir de tributación el exceso por dietas en el extranjero regulado por vía reglamentaria (art. 8.A). 3. b). 4º in fine RIRPF).

⁵ En esta misma línea de favorecer con carácter general la internacionalización de nuestras empresas en el extranjero, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge la deducción por actividades de exportación (art. 37) que quedará derogada a partir del 1 de enero de 2011 de acuerdo con la Disposición derogatoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Hasta esa fecha, se irá reduciendo gradualmente —con una cadencia temporal anual— la deducción (Disposición Adicional 9ª.3 del citado cuerpo legal).

⁶ Así como se ha señalado por M. DE MIGUEL MONTECUBIO (cfr. "Tributación en España de los trabajadores desplazados", ob.cit., pág. 144), las empresas españolas, a la hora de licitar por ejemplo, en un concurso internacional para la obtención de una obra civil, podrán presentar una propuesta más competitiva al reducir parte de la retribución a sus empleados al encontrarse parcialmente exenta.

No obstante, debe tenerse presente que el incentivo al menos de forma directa es para la persona física y no para las empresas, entidades o establecimientos permanentes⁷, pues para estos últimos, ya existe el régimen de exención sobre rentas procedentes del extranjero recogido actualmente en los artículos 21 y 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3. Ambito subjetivo

La exención regulada en el artículo 7.p) LIRPF resulta aplicable a los contribuyentes del artículo 8.1.a) del citado cuerpo legal, es decir, personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, y que se desplacen al extranjero para realizar un trabajo por cuenta ajena de conformidad con los requisitos que expondremos a continuación.

Se excluye en consecuencia su aplicación:

- para los diplomáticos y funcionarios de nacionalidad española con residencia habitual en el extranjero (art. 8.1.b) y 10 LIRPF)⁸;
- para los contribuyentes de nacionalidad española que se trasladen a un paraíso fiscal (art. 8.2 LIRPF)⁹; y
- como regla general para los trabajadores (más conocidos vulgarmente como “impatriados”) que se desplacen a territorio español en los términos que establece el actual artículo 93 LIRPF¹⁰.

⁷ Téngase presente que el beneficiario de la exención es la persona física, lo que explica que dicho beneficio fiscal se inserte en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas y no en el Impuesto sobre Sociedades.

⁸ Nótese que los diplomáticos y funcionarios de nacionalidad española perciben sus ingresos del Estado español, y por razones de “cortesía internacional” a pesar de residir fuera de nuestro país, se les sigue considerando “contribuyentes” de la Hacienda Pública española a todos los efectos. En este sentido, la Contestación a la consulta de 13 de diciembre de 2007, nº V2669-07 ha señalado que “las embajadas, no pueden ser consideradas como entidades residentes en el extranjero, ya que no tienen una personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan. Asimismo, tampoco cabe entender que las misiones diplomáticas españolas en el extranjero puedan ser consideradas como un establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo (BOE del 12, en adelante TRLIRNR), dado que dicho concepto está ligado al desarrollo de una explotación económica, hecho que, en el caso de las embajadas, no se produce”.

⁹ El propio inciso 2º del artículo 7.p) LIRPF excluye su aplicación a aquellas personas que se trasladen a un paraíso fiscal.

¹⁰ En principio, se excluye este régimen de exención del artículo 93 LIRPF para los trabajadores que se desplacen a territorio español del artículo 93 LIRPF, dado que se requiere que dichos trabajos se realicen efectivamente en nuestro país -apartado c) del citado precepto-. No obstante, cabría su aplicación en aquellos casos en que los trabajos se prestasen en el extranjero, siempre tal como señala el precepto, que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del TR. LIRNR, no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por 100. Por último, cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

4. Ambito objetivo

4.1 Requisitos cualitativos:

4.1.1 Realización efectiva del trabajo en el extranjero

Según se extrae de una doctrina consolidada de la Dirección General de Tributos¹¹, la aplicación del supuesto requiere de un doble requisito:

- existencia de un desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español¹²; y segundo,
- que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal fuera de España.

En consecuencia, el presupuesto de hecho de la norma no se cumple cuando concurra sólo uno de los dos requisitos, excluyendo en consecuencia la aplicación de la exención cuando pese a que el destinatario sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España, o viceversa¹³. Así las cosas, no cabría la aplicación de la exención cuando el trabajo se ha realizado desde España y se envía factura al tercero no residente sin ningún tipo de desplazamiento, o cuando el trabajador desplazado presenta al cliente los trabajos previamente realizados en nuestro país¹⁴.

Por último, la carga de la prueba sobre el desplazamiento del trabajador al extranjero, y de los días efectivos en su caso de permanencia en el exterior corresponde al administrado conforme al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (*"quien haga valer su Derecho –en nuestro caso la aplicación de la exención– debe probar los hechos constitutivos del mismo"*). Para la acreditación de este hecho fáctico el contribuyente podrá utilizar cualquier medio de prueba válido en Derecho:

¹¹ Vid. entre otras las consultas nº 2559-03, de 30 de diciembre de 2003; nº 2572-03, de 30 de diciembre de 2003; nº 0135-05, de 28 de marzo de 2005; y nº 0187-05, de 2 de mayo de 2005, y nº V0259-07, de 9 de febrero de 2007..

¹² Como advierte un sector cualificado de la doctrina, no resulta necesario que el trabajador se destine al extranjero, siendo suficiente con que el mismo se desplace temporalmente fuera de España para poder beneficiarse de esta exención, cfr. L. M^o. CAZORLA PRIETO y J.L. PEÑA ALONSO, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 59. En este sentido, recientemente se ha planteado una consulta por una Fundación dedicada a ejecutar proyectos y programas de cooperación para el desarrollo en distintos países iberoamericanos que tienen como beneficiarios a las administraciones públicas de dichos países, contrata laboralmente de acuerdo con la normativa española a personas físicas residentes en España que se desplazan, por un período aproximado de dieciocho meses, al país iberoamericano en el que se desarrolló el proyecto o el programa de cooperación para encargarse allí de su gestión y ejecución. La Dirección General de Tributos considera que, al desplazarse el cooperante al país iberoamericano en el que se desarrolla el proyecto de cooperación, sí puede entenderse cumplido el requisito de que el trabajo sea efectivamente realizado en el extranjero siquiera de forma temporal (consulta de 29 de febrero de 2008, núm. V0469-08).

¹³ Consultas núms. 0624-01, de 26 de marzo de 2001; 1227/2006, de 26 de junio, y 222 y 1226/2005, de 24 de junio.

¹⁴ Vid. CORDÓN EZQUERRO, T., "Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores", ob. cit., pág. 839. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., "Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de trabajadores", en la obra colectiva dirigida por F. Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional*, 3ª edición, Centro de Estudios Financieros, 2008, pág. 670; M. DE MIGUEL MONTERRUBIO, "Tributación en España de los trabajadores desplazados", ob. cit., pág. 144.

- En los supuestos de estancias cortas y de contratos con empresas extranjeras, podría aportarse por el trabajador entre otros medios de prueba:
- El contrato laboral de dependencia que acredite la relación laboral con la empresa o entidad extranjera (*management fees*), etc.-,
- Los justificantes que acrediten el desplazamiento (billetes de avión o de cualquier otro medio de transporte), el alojamiento (facturas de hotel o del lugar de la estancia), o la manutención (facturas de comedores de empresa y restaurantes);
- U otros medios de prueba: documentación relativa al trabajo realizado en el extranjero, informes emitidos, *memorandums* de reuniones, actas de juntas en el que se pruebe la asistencia del desplazado, etc.
- A su vez para los supuestos de estancias largas o de desplazamientos fuera de la Unión Europea, tal como sucede generalmente en el ámbito de la cooperación internacional, podría también aportarse los proyectos de cooperación entre las entidades española y extranjera, el contrato laboral entre la ONG y el cooperante, el certificado de haber soportado retenciones en el extranjero, el visado y permiso de residencia del Estado de destino, etc¹⁵.

4.1.2. Consideración del trabajador como residente en España

La Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas no lo señala expresamente pero, realizando una interpretación basada en la ubicación sistemática del precepto, ha de entenderse que el contribuyente ha de ser residente en España, en base a alguno de los puntos de conexión del artículo 9 de la Ley del Impuesto:

- *permanencia territorial durante más de 183 días al año* (para aquellos casos que el desplazamiento al extranjero tenga una duración inferior al año); o bien aún siendo superior;
- *por radicar el centro de intereses económicos en nuestro país* (v.gr. porque la totalidad o la mayor parte de la renta se perciba en nuestro país lo que se producirá por ejemplo cuando el cooperante reciba la retribución directamente de la ONG española); o por último,
- *por seguir residiendo en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad*. Nótese que esta situación se producirá frecuentemente en el ámbito de la cooperación internacional, en cuanto que el núcleo familiar (centro de intereses vitales) no se desplazará conjuntamente con el trabajador al extranjero (generalmente a un Estado emergente) optando por mantener su residencia en nuestro país)¹⁶.

¹⁵ Resulta en consecuencia necesaria (además de obligatoria) para la acreditación de estos medios de prueba de la colaboración de las entidades cooperantes en el suministro de información de acuerdo con el artículo 93 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003. En esta línea, sería también deseable en base a una interpretación correcta del artículo 7.p) de la LIRPF que la entidad pagadora no realizara retención alguna de la renta percibida cuando concurrieran todos los presupuestos de hecho del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto.

¹⁶ En esta línea, vid. la contestación número 0222-05 a consulta de la Dirección General de Tributos de 25 de junio de 2006.

4.1.3. Trabajo prestado para una empresa o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero

El artículo 7.p) LIRPF resulta aplicable cuando el destinatario del trabajo prestado por el sujeto que se desplaza al extranjero sea una empresa o entidad no residente, así como un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En esta línea, la consulta de la Dirección General de Tributos número 0222-05, de 24 de junio de 2005 ha aclarado que la “definición de establecimiento permanente aplicable será la recogida en el respectivo Convenio. Aunque suelen darse variaciones en cuanto a la extensión del concepto de “establecimiento permanente” en los distintos Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, sin embargo, por lo que se refiere a la definición básica-lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad-, todos los Convenios coinciden con el Modelo de Convenio de la OCDE. La mayoría de los Convenios parten de esa definición general para seguir con una relación descriptiva, tanto positiva como negativa, de diferentes supuestos que se consideran determinantes de la existencia de un establecimiento permanente”¹⁷.

Así, podrían ser receptoras de los trabajadores desplazados:

Empresas privadas no residentes;

Entidades no residentes, públicas en sus distintas divisiones políticas (como la FIAPP, o la Agencia Estatal de Cooperación Internacional –en adelante, AECl-ECI), así como otros entes sin ánimo de lucro, como asociaciones y fundaciones (v.gr. ONG’s)¹⁸; y por último,

Establecimientos permanentes radicados en el extranjero, acudiendo para la definición del concepto de éste en primer lugar, al Convenio de doble imposición que tenga firmado España con el país de destino del trabajador; y a falta de convenio, a la definición conteni-

¹⁷ Vid. también en esta línea, las consultas de la Dirección General de Tributos números 2559-03 y 2572-03, de 30 de diciembre de 2003; 0027-05, de 28 de enero de 2005; 0135-05, de 28 de marzo de 2005; 0187-05, de 2 de mayo de 2005; y núm. 1073-05, de 14 de junio de 2005.

¹⁸ Con buen criterio, el Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, modificó la redacción del artículo 5 del Reglamento del Impuesto para incluir el concepto de “entidad” a los efectos de subsumir en el ámbito de aplicación subjetivo del precepto fundamentalmente como en el caso que nos ocupa a entes sin ánimo de lucro (v.gr. ONG’s) que no tenían cabida dentro del concepto originario de “empresa”. Con posterioridad, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, incorpora dicha redacción a nivel legal. En este sentido, la Dirección General de Tributos, en relación con un funcionario del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio que se desplaza a Bruselas donde tiene su sede la Comisión Europea, como “experto nacional” cuya función consiste principalmente en prestar asistencia a los funcionarios o agentes temporales de la Comisión señala que “en el artículo 7, apartado 1, letra a) de la Decisión de la Comisión C(2006) 2033 de 1 de junio de 2006, se señala que el “experto nacional” deberá desempeñar sus funciones teniendo como única guía el interés de las Comunidades, sin solicitar ni aceptar instrucciones de ningún gobierno, autoridad, organización o persona ajena a la Comisión. Del mismo modo, no desarrollará actividad alguna por cuenta de su empleador, Administración o cualesquiera otras personas, empresas privadas u organismos públicos. Siendo la Comisión un órgano independiente de los gobiernos nacionales de la Unión Europea, cuya función es representar y defender los intereses de la UE en su conjunto, cabe considerar que el destinatario o beneficiario es la Comisión Europea, entidad residente en el extranjero.” (contestación a la consulta de 15 de febrero de 2008 (núm. V0344-08)

da en el artículo 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo¹⁹.

La Ley del Impuesto no condiciona la exención a que la entidad contratante en el extranjero haya de ser independiente de la que trabaja hasta esa fecha en España por lo que entendemos que donde la Ley no distingue, nosotros no debemos distinguir (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*)²⁰.

No obstante, debe reconocerse que en aquellos casos en los que la empresa destinataria del trabajo sea una entidad que forme parte de un mismo grupo societario resultará más complicado acreditar la concurrencia del requisito objeto de análisis, en cuanto que cabe la posibilidad de que el beneficiario último del trabajo realizado por el sujeto desplazado no sea la empresa, entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, sino directamente el grupo societario.

En este caso, la Dirección General de Tributos ha señalado que habrá que estar a cada caso concreto para determinar si realmente el destinatario o beneficiario de los servicios es una entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, o si por el contrario se trata de servicios que redundan en beneficio de todo el grupo de empresas²¹.

La Administración viene entendiendo que únicamente resultará aplicable la exención cuando la contribución del trabajador al grupo vinculado, por un lado, resulte real y no ficticia²², y segundo, sea constitutiva de un *valor añadido o resulta provechosa para los objetivos económicos o comerciales de la entidad o empresa no residente*, así como establecimiento permanente radicado en el extranjero²³. Así, la DGT en R. n° 1944/2005, de 30 de sep-

¹⁹ Así se entiende en la normativa doméstica que una persona física o jurídica actúa a través de establecimiento permanente cuando "por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entiende que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses."

²⁰ En las consultas de la DGT números 0244-05, de 5 de agosto de 2005, y VI931-06, de 27 de septiembre de 2006 se ha afirmado que un requisito necesario para poder apreciar que el destinatario de los servicios es la empresa no residente, será que estemos en presencia de actividades que, en condiciones normales de mercado, la misma hubiera contratado con terceros.

²¹ Vid. entre otras las consultas números 2572-03 y 2559-03, de 30 diciembre de 2003; 0135-05, de 28 de marzo de 2005; 0187-05, de 12 de mayo de 2005, y 1073-05, de 14 de junio de 2005.

²² Nótese que podría caerse en la tentación de que se pusieran de acuerdo la empresa y el trabajador para simular a efectos tributarios en perjuicio de los intereses públicos la existencia de un desplazamiento de un asalariado al extranjero con el fin de que ambas partes se beneficiasen económicamente. Por un lado, el trabajador se beneficiaría de la exención del artículo 7.p) LIRPF, y por otro, la entidad tendría derecho a deducirse las retribuciones del personal laboral como gasto necesario de la actividad.

²³ En esta línea, vid. las contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas números 701/2000, de 27 de marzo; n° 87/2000, de 30 de noviembre de 2000; n° 331/02, de 4 de marzo de 2002; n° 863/2002, de 4 de junio de 2002; n° 1106/2002, de 19 de julio de 2002; n° 461/2002, de 10 de septiembre de 2002; n° 1087/2003, de 30 de julio de 2002; 1781/2003, de 31 de octubre de 2003; n° 2559/2003, de 30 de diciembre de 2003; n° 2572/2003, de 30 de diciembre de 2003; y n° 0027/05, de 28 de enero de 2005. La consulta núm. 1073-05, de 14 de junio de 2005 afirma que es necesario, para que pueda aplicarse dicha exención que el trabajo prestado por el trabajador español, desplazado al extranjero, redunde exclusivamente en beneficio de la entidad extranjera en la que va a prestar sus servicios; es decir, es necesario que implique un mayor valor añadido para dicha entidad y no para la empresa española.

tiembre, viene entendiendo que con carácter general las funciones de dirección y/o supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales no constituyen un valor añadido para la empresa o entidad no residente.

Debe entenderse que la carga de la prueba para acreditar el presunto “valor añadido” que reporta al trabajador el nuevo destino corresponde al administrado conforme al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”), debiendo ser válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Con este objeto, la Administración Tributaria podrá requerir en el marco de la obligación de suministro de información del artículo 93 de la Ley General Tributaria que las empresas o entidades pagadoras y receptoras del trabajador aporten todos aquellos elementos probatorios que sirvan para documentar este hecho. En el caso que nos ocupa, podría aportarse entre otros medios de prueba, las certificaciones de la inscripción de la ONG en el Registro Público de entidades cooperantes, o los Proyectos de cooperación que tiene suscritos y financiados por entes públicos.

Un criterio objetivo de delimitación para acreditar la existencia real y efectiva de la prestación laboral podría ser que el coste íntegro del servicio fuese asumido y pagado por el cliente extranjero, con lo que el rendimiento del trabajo exento no generaría un gasto deducible para la sociedad residente²⁴.

4.1.4 Aplicación de un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al irpf

4.1.4.1 Planteamiento

La actual redacción del precepto sólo exige que en el lugar de destino del trabajador exista un impuesto de naturaleza análoga o idéntica a nuestro Impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero en ningún caso que se haya efectivamente tributado por dichas rentas en el lugar de destino, tal como sucedía inicialmente en la redacción originaria dada por la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1998²⁵. Por este motivo, podría darse un supuesto de doble exención (exonerándose la renta en el Estado de la fuente así como en el de la residencia). Esta es la doctrina defendida por la Dirección General de Tributos en diversas consultas²⁶.

Obsérvese que de no existir este supuesto de exención dicha renta podría quedar gravada dos veces conforme a la normativa de los Estados de la residencia y de la fuente por lo que el trabajador siempre tendría derecho a practicarse la deducción por doble im-

²⁴ Vid. T. CORDÓN EZQUERRO, “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, ob. cit., pág. 170. B. GARCÍA CARRETERO, La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización, ob. cit., pág. 112. M. DE MIGUEL MONTERRUBIO, “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, ob. cit., pág. 148.

²⁵ En efecto, hasta la redacción actual de esta cuestión dada por el artículo 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE de 1 de diciembre de 2000) se requería la existencia de una tributación efectiva de los rendimientos del trabajo en el lugar de destino.

²⁶ Vid. consultas números 2572/2003 y 2559/2003, de 30 de diciembre de 2003; y V0551-05, de 31 de marzo de 2005.

sición jurídica²⁷ y eliminar ésta si bien en este caso, no se generaría ningún incentivo al trabajador. La pretendida internacionalización del capital humano con residencia en España no se produciría. De nuevo, conviene recordar que se trata de un incentivo fiscal más para la salida al exterior de los trabajadores residentes en España de acuerdo con la *ratio* del precepto (favorecer la salida de trabajadores al extranjero).

Hasta la redacción actual por la Ley 35/2006, a falta de alguna contestación de la Dirección General de Tributos que nos iluminara sobre tan compleja materia, la doctrina científica se había pronunciado de una forma especialmente laxa entendiendo que cabría que el administrado acreditara el gravamen del tributo extranjero que tuviera por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, ya sea general o incluso de producto (v.gr. tributación de forma individual sobre los rendimientos del trabajo), y por consiguiente, con independencia de que el objeto del impuesto lo constituyera la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla²⁸.

Sin embargo, si se hiciera una interpretación en base a un criterio de unidad o de coherencia lógica entre los impuestos que conforman nuestro sistema tributario, descartándose en consecuencia, un criterio de interpretación inspirado en la estanqueidad de los tributos²⁹, podría acudir al artículo 21.1.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establece los requisitos que resultan necesarios para aplicar la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. En particular, dicho precepto condiciona la aplicación de este beneficio fiscal a que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades. Y este precepto prescribe al igual que la disposición objeto de análisis que "(...) se considerará cumplido este requisito (gravamen de un impuesto análogo o idéntico al Impuesto sobre Sociedades), cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información".

En nuestra opinión, dicha interpretación no resultaba posible al tratarse de una integración de una norma de otro Impuesto en base a la analogía que como es sabido queda prohibida conforme al actual artículo 14 de la Ley General Tributaria. En efecto, conforme al artí-

²⁷ Siempre que se tratara de un Impuesto idéntico o análogo al IRPF español. Debe en consecuencia entenderse que originalmente el legislador español optó por un mecanismo de exención directa de la renta en lugar del otro método de imputación a través de la deducción en cuota.

²⁸ Cfr. T. CORDÓN EZQUERRO, "Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores", pág. 844. DE MIGUEL MONTECUBIO, M., "Tributación en España de los trabajadores desplazados", ob. cit., págs. 148 y ss.; y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., "Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores", ob. cit., pág. 678.

²⁹ La adopción de un criterio de estanqueidad llevaría a cierta incoherencia lógica al entender que la solución a la que pueda llegarse para interpretar las referencias que realiza el legislador en los distintos Impuestos sobre la "renta" respecto de "los impuestos extranjeros de naturaleza idéntica o análoga" no tendría porque coincidir en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

culo 14 del citado cuerpo legal, “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”³⁰.

Debe en consecuencia -en los términos que venimos manteniendo anteriormente- acudirse a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal para el esclarecimiento del significado del término “impuesto idéntico o análogo” a nuestros Impuestos sobre la renta afirmándose que tendrán esta consideración “los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen”

4.1.4.2. Inexistencia de impuesto análogo o idéntico al IRPF cuando no concorra Convenio de doble imposición

Desde el 1 de enero de 2007, el legislador de renta ha zanjado la cuestión de qué debía interpretarse por “impuesto de naturaleza idéntica o análogo al IRPF”, señalando que “se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información”.

La nueva redacción parece seguir la lógica de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal que, en su Disposición adicional primera define el concepto de paraíso fiscal en los mismos términos que acabamos de señalar:

“1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos Convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

2. Existe nula tributación cuando el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la renta de las personas físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la renta de no residentes según corresponda.

³⁰ Vid. sobre el particular, P. CHICO DE LA CÁMARA, “¿crisis del criterio de la residencia habitual?. Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”, Revista Contabilidad y tributación, números 257-258, 2004, págs. 65 y ss.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica a un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo”.

Por este motivo, creemos que el carácter restrictivo con el que está formulado el nuevo precepto responde, a la misma finalidad que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, recientemente aprobada de medidas para la represión y el fraude fiscal³¹.

En el mismo sentido, se acude a la misma solución dada por el ya citado artículo 21.1.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, salvando así la posible ilegalidad (por vulneración del artículo 14 de la Ley General Tributaria) que podría producirse si se rescatara este precepto del ámbito societario para aplicarlo sin más a la esfera del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Sea como fuere, como señalaremos más adelante, resulta ciertamente criticable que el legislador (de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal así como de las diversas Leyes de los Impuestos sobre la renta) haya configurado los preceptos objeto de este estudio (por un lado, regulados en la D.A. 1ª de la Ley 36/2006, y por otro, en los artículos 7.p) LIRPF y 21.1.b) TR. LIS) en base a una norma de derecho material, en lugar de establecer una presunción legal *iuris tantum*, admitiendo en consecuencia la prueba en contrario a efectos de destruir la presunción (por cierto, nada racional y lógica) de que determinado país pese a no tener firmado un Convenio de doble imposición internacional con España con cláusula de intercambio de información, sin embargo, sí tiene un impuesto “análogo” o “idéntico” al Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Así por ejemplo, ha sucedido con Costa Rica, en cuanto que la propia Dirección General de Tributos en contestación número 0076/03, de 21 de enero de 2003, ha admitido la existencia de un impuesto de naturaleza personal en dicho país cuando ni siquiera todavía se había firmado el Convenio de doble imposición internacional con España, siendo éste además un caso peculiar en cuanto que como es sabi-

³¹ Esta Disposición en su apartado primero reza de la siguiente forma: “

1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse”.

do en este país se sigue un criterio de sujeción de los tributos basado en la fuente y no en la residencia³².

En conclusión, entendemos que al objeto de aplicar la norma habría por tanto que realizar una interpretación correctiva configurando la presunción, de forma relativa (*o iuris tantum*), y no absoluta (*o iuris et de iure*) al objeto de salvar como veremos su posible inconstitucionalidad, siendo además, respetuoso con el principio de proporcionalidad, en el sentido otorgado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Esto explica tal vez que la “Nota sobre cooperantes” emitida el 10 de octubre de 2007 por el Departamento de Gestión Tributaria para la unificación de criterios se manifieste en la conclusión tercera del citado informe que “c) en aquellos casos de países sin convenio se debe comprobar por todos los medios disponibles, consultas DGT, internet, que el país de que se trate tiene un impuesto de naturaleza análoga o similar al IRPF; y d) en el caso de que realizadas estas actuaciones no se obtenga información, se requerirá al contribuyente para que demuestre la existencia de un impuesto de naturaleza análoga o similar en el país o territorio en el que realice los trabajos”. Resulta lamentable (amén, de la quiebra que supone para el principio de jerarquía de fuentes que gobierna nuestro Derecho) que tenga que ser una circular (si se puede atribuir tal naturaleza a lo que se bautiza bajo el nombre de “nota”) la que corrija aunque sea por un fin “noble” los términos tan restrictivos en los que se desarrolla la Ley.

4.1.4.3. Los trabajos no pueden realizarse en países calificados como paraísos fiscales

El legislador también condiciona la aplicación de la exención a que el destino del trabajador sea un país o territorio no calificado como paraíso fiscal.

Como es sabido, la Orden Ministerial aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio recoge una lista abierta de jurisdicciones o países considerados paraísos fiscales tras la modificación realizada por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero. Así las cosas, la citada norma tiene un carácter dinámico en cuanto que aquellos países o jurisdicciones recogidos expresamente en la lista de treinta y cinco paraísos fiscales pueden salir de la “black list” siempre que España firme un Convenio de doble imposición internacional con alguno de ellos con cláusula de intercambio de información³³. Así, por ejemplo ha sucedido recientemente con Malta y Chipre salvando así la posible incompatibilidad del precepto nacional con el Derecho Comunitario en relación con este país, aunque sigue generando tensión con Chipre hasta que entre en vigor la norma convencional³⁴.

³² España con fecha de 12 de julio de 2004 ha firmado un Convenio de doble imposición con Costa Rica. No obstante, todavía no ha entrado en vigor en cuanto que no se ha publicado en el Boletín Oficial de Estado tal como requiere Nuestra Constitución en su artículo 96.

³³ En esta línea, recientemente ha entrado en vigor los Convenios con Emiratos Arabes, con Jamaica y con Trinidad y Tóvago, y la Unión Europea ha firmado acuerdos de intercambio de información a través de la Directiva del ahorro con Andorra, Liechtenstein, Mónaco y Luxemburgo.

³⁴ En el caso del Convenio de Chipre, aunque ya ha sido firmado por las autoridades de ambos países, está todavía a la espera de la fecha de su entrada en vigor (que es la fecha de intercambio de los instrumentos de ratificación), y de la fecha de su aplicación (que normalmente suele ser el 1 de enero del año siguiente a la entrada en vigor).

En todo caso, la enumeración por vía reglamentaria de la lista de paraísos fiscales podría resultar por un lado, contraria al principio de legalidad al afectar directamente a uno de los elementos esenciales del impuesto como son los supuestos de exención en atención al artículo 8.1.d) de la Ley General Tributaria³⁵.

Por otro lado, la redacción de la norma carece de una lógica jurídica, pues una interpretación de conjunto del precepto podría llevar a pensar que el legislador de renta considera que aquellos países que no tengan firmado un Convenio de doble imposición internacional con España pese a tener un impuesto “idéntico” o “análogo” a nuestro Impuesto sobre la renta de las personas físicas son a priori *paraísos fiscales* lo que resulta además de injusto un dislate jurídico.

En esta línea, podría señalarse que el legislador ha incorporado por inercia esta referencia constituyendo una cláusula de estilo dirigida fundamentalmente a salvaguardar la idea de una legislación precavida³⁶. Nótese que lo que le preocupa al legislador es que concurran dos circunstancias: que exista impuesto “análogo o idéntico” en el Estado fuente, y que el lugar de destino no sea un paraíso fiscal, pero en ningún caso que la renta tribute efectivamente en el lugar de desplazamiento, por lo que en puridad, esta disposición no pretende eliminar *ab radice* el riesgo de erosión de bases imponibles en España.

4.1.5. Tipos de rendimientos de trabajo a los que se aplica la exención

La redacción del precepto permite acudir a tres interpretaciones distintas respecto al tipo de rendimientos que da cobijo el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto.

En primer lugar, acudiendo a una interpretación laxa del precepto, podría entenderse que el ámbito objetivo de aplicación de la norma admite no sólo rentas del trabajo sino también rendimientos profesionales. Una posición a favor de esta interpretación, podría venir por entender que el precepto hace referencia únicamente a “trabajos” y no a rentas del trabajo, por lo que podría afirmarse que el legislador estaba también incluyendo al trabajo *profesional*. Sin embargo, entendemos que esta primera posición debe descartarse, pues no casaría plenamente con la *ratio* de la norma ni tampoco con la incompatibilidad de la aplicación del régimen de excesos exentos de tributación que como es sabido, únicamente se aplica para trabajadores por cuenta ajena y no por cuenta propia. Sin embargo, el argumento más determinante tiene origen en que el artículo 6 del borrador de Reglamento en su apartado 2. *in fine* hace referencia expresamente a la existencia de un “contrato de trabajo” en las relaciones entre la entidad de destino y el desplazado, lo que invita a pensar que no cabe en estos casos la concurrencia de una relación mercantil.

³⁵ El artículo 8.1.d) de la Ley General Tributaria establece que “se regularán en todo caso por Ley: (...) d) el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios fiscales o incentivos fiscales”. Si bien, la posible ilegalidad de la regulación por vía reglamentaria de la lista, antes estática, y ahora dinámica, de paraísos fiscales, podría haberse salvado en parte a través de la regulación actual de la D.A.1ª de la Ley 36/2006, con la referencia expresa ya a nivel legal de que “tendrán la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen”.

³⁶ Cfr. RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, nº 16, 2005, pág. 90.

El actual artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, no recoge esta referencia al “contrato de trabajo” por lo que podría realizarse alguna interpretación interesada (aunque en nuestra opinión ciertamente forzada) entendiendo que la normativa vigente permitiría acogerse tanto a trabajadores por cuenta ajena como por cuenta propia (profesionales).

Una segunda interpretación a la que nos alineamos y que resulta más ajustada al tenor de la redacción del precepto vendría a admitir la aplicación de la exención respecto de la generación de cualquier rendimiento del trabajo y con independencia de la naturaleza concreta de renta laboral percibida³⁷. En consecuencia, siguiendo el brocardo con origen latino ya apuntado, debe señalarse que donde la Ley no distingue, nosotros no debemos distinguir; por lo que debe admitirse cualquier tipo de rendimiento del trabajo ex artículo 17 de la Ley del Impuesto siempre que concurren los demás requisitos de índole cualitativo y cuantitativo que regula el artículo 7.p) del mismo cuerpo legal.

Por último, una interpretación más restrictiva que es la secundada por órganos dependientes de la Administración (v.gr. DGT y TEAC entre otros) defiende que dicho precepto sólo resulta aplicable para los rendimientos del trabajo personal regulados en el apartado primero del artículo 17 de la Ley del Impuesto, excluyendo en consecuencia, los enumerados en el apartado segundo del citado *corpus legis*³⁸. Así las cosas, la Dirección General de Tributos ha negado la aplicación de la exención para los miembros de un Consejo de Administración (apartado e) del artículo 17.2 LIRPF)³⁹, o para pensionistas (apartado f) del artículo 17.2 LIRPF)⁴⁰; y por último, para becarios destinados en un centro de estudios, en este último criterio que ha sido refrendado por el TEAC⁴¹.

³⁷ Cfr. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, ob. Cit., pág. 673; y GARCÍA CARRETERO, B., “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización”, ob. cit., pág. 115.

³⁸ Incluso, alguna Resolución aislada de la DGT ha reconocido la exención a las relaciones laborales de carácter especial del actual artículo 17.2 j) LIRPF. Vid. R. DGT 1684/2004, de 5 de agosto.

³⁹ En la contestación número 1087/2003, de 30 de julio de 2003, la Dirección General de Tributos rechaza la aplicación del citado beneficio fiscal por entender que en la actividad laboral que desempeñan los miembros de un Consejo de Administración no cabe predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones por cuenta ajena. De dicha contestación parece deducirse sorprendentemente que las rentas que perciben dichos colectivos no pueden calificarse a juicio de la Dirección General de Tributos de naturaleza laboral. A results de la contestación administrativa habría que preguntarse ¿por qué el legislador de renta califica dichas rentas como de naturaleza laboral?. En el mismo sentido, en la contestación a la consulta núm. VI944-05, de 30 de septiembre de 2005 se afirma que “las retribuciones derivadas de su pertenencia a diversos consejos, comités operativos, de auditoría, de adquisiciones y contratos de las sociedades concesionarias, la aplicación de la exención dependerá de que la renta percibida no proceda del ejercicio de funciones de las contempladas en la letra e) del artículo 16.2 del TRLIRPF, ni tampoco por el desempeño de funciones de control y/o supervisión de una empresa sobre sus filiales”.

⁴⁰ Vid. contestación número VI684-05, de 5 de agosto de 2005 en la que se excluye la aplicación del citado beneficio fiscal por tratarse de rentas pasivas.

⁴¹ Vid. Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 25 de febrero de 2000 y consultas de la Dirección General de Tributos números 0420/01, 0422/01, de 26 de febrero de 2001 y 0685/01, de 3 de abril del mismo año, en las que se afirma que en el supuesto de las becas o ayudas para cursar estudios en el extranjero no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios.

4.1.6. Incompatibilidad con el régimen de dietas y excesos excluidos de tributación

Con buen criterio, el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto declara incompatible la aplicación de la exención con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto hasta la aprobación del nuevo Reglamento del Impuesto en el artículo 8.A.3.b)⁴². Así las cosas, el trabajador –y no la empresa o entidad– tiene un derecho de opción entre el ejercicio de la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto o de la exención por el régimen de excesos del todavía vigente artículo 8.A.3.b) del Reglamento⁴³.

La nueva redacción del precepto en la que se condiciona la aplicación de la exención a que en el Estado de desplazamiento del trabajador exista Convenio de doble imposición con clausula de intercambio de información firmado con España incentiva precisamente a forzar al trabajador a que ejercite obligatoriamente la opción del régimen de excesos ante el incumplimiento de los requisitos que condicionan la aplicación de la exención, por lo que puede afirmarse que para los países emergentes o en vías de desarrollo, que será en la mayoría de las ocasiones donde sea más necesaria la labor realizada por este colectivo de personas, dicha disposición quedará vacía de contenido.

4.2. Requisito cuantitativo: rendimientos obtenidos con el límite de 60.100 euros

La nueva Ley 35/2006, del IRPF, fija el límite máximo anual de exención de la renta percibida en 60.100 euros⁴⁴. Además, a diferencia de la redacción de la legislación anterior, se establece un criterio para determinar qué parte de la retribución percibida por el trabajador desplazado se corresponde con los servicios prestados efectivamente en el extranjero. La Ley habilita a que por vía reglamentaria se establezca un criterio para calcular el importe diario exento.

Esto explica que el Reglamento del IRPF en el apartado segundo del artículo 6 establezca que para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador haya estado desplazado al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Así, para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajadores realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondien-

⁴² En el Reglamento del Impuesto dicha disposición aparece regulada en el artículo 9.A.3.b) 4º en los mismos términos redactados actualmente: "el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España".

⁴³ No debe perderse de vista que la opción fiscal le corresponde ejercitarla al trabajador y no a la entidad pagadora. Así podría suceder que si el trabajador no comunica a la empresa o entidad pagadora cuál es la opción fiscal a la que se acoge entre las dos jurídicamente posibles (exención del artículo 7.p) de la LIRPF, versus exención del exceso de dietas percibidas del artículo 9.A de su Reglamento), será entonces la propia entidad pagadora la que ejercite unilateralmente una de ellas. Con este fin, resultaría aconsejable que en los contratos laborales entre el trabajador (en nuestro caso, el cooperante) y la empresa o entidad (cooperante) se incorporara como anexo una declaración jurada del trabajador en el que el trabajador optara expresamente por la aplicación del artículo 7.p) LIRPF en detrimento del régimen de dietas excluidas de tributación del artículo 8.A.3.b) del mismo cuerpo legal, o viceversa.

⁴⁴ Por su parte, la anterior redacción recogida en el TR. LIRPF fijaba el límite máximo en 60.101,21 euros.

tes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

Por último, concluye el Reglamento que cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma además funciones en otra empresa o entidad no residente vinculada, únicamente se tendrán en cuenta las retribuciones correspondientes a las citadas funciones.

En consecuencia, el legislador hace suyo el criterio ya señalado por la Dirección General de Tributos en el que la Administración iluminaba sobre cuál debía ser la fórmula que debía aplicar el trabajador para determinar el criterio de reparto proporcional a efectos de delimitar la parte de renta que queda exenta del Impuesto. A saber⁴⁵:

Número de días efectivos de permanencia en el extranjero
Número total de días naturales (no hábiles) del año

5. La actual redacción del art. 7.p) lirpf a la luz de los principios constitucionales

5.1. Principio de capacidad económica

El artículo 31 de Nuestra Constitución reconoce el deber de contribuir de acuerdo con un sistema tributario justo inspirado principalmente en la capacidad económica como manifestación del principio absoluto de justicia tributaria. Los supuestos de exención son excepciones precisamente al deber de contribuir; siendo plenamente constitucionales siempre que estén plenamente justificadas (con causa con carácter general en los principios rectores de política-económica de los artículos 39 y ss. de nuestro Texto Fundamental) y siempre que no resulten incompatibles con el principio de proporcionalidad.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, el recurso de amparo por lesión del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) en relación con el principio de igualdad (art. 14 CE) sólo resulta invocable⁴⁶ cuando la discriminación esté fundada en elementos subjetivos⁴⁷, excluyéndose en consecuencia aquellos motivos basados en razones objetivas⁴⁸.

⁴⁵ Vid. consultas de la Dirección General de Tributos números 2559/2003 y 2572/2003, de 30 de diciembre de 2003; y números 0027/05, de 28 de enero de 2005, 0135/05, de 28 de marzo, y V0551-05, de 31 de marzo del mismo año, así como la R. 218/2005, de 16 de junio.

⁴⁶ De conformidad con el artículo 53 de Nuestro Texto Fundamental, el recurso de amparo sólo resulta invocable para lesiones a los derechos fundamentales y libertades públicas recogidos en el Capítulo II (artículos 14 – 29) incluyendo además la objeción de conciencia del artículo 30.2 CE, quedando en consecuencia fuera del citado control constitucional el artículo 31.1 CE. Esta circunstancia ha llevado a los contribuyentes a alegar el artículo 14 CE al objeto de evitar que el recurso de amparo quede vacío de contenido en materia tributaria por presuntas lesiones del principio de capacidad económica.

⁴⁷ Vid. sobre el particular, la STC. 711/1998, de 30 de marzo (FJ 4º).

⁴⁸ En esta línea, el Tribunal Constitucional en la Sentencia nº 164/2005, de 20 de junio, consideró que la ya derogada Ley de renta de 1991 no lesionaba el principio de igualdad cuando restringía el ámbito de aplicación precisamente de la exención regulada en el artículo 9.e) LIRPF de 1991 –actualmente artículo 7.d) LIRPF- a indemnizaciones derivadas de accidentes, excluyendo en cambio aquellas que tenían origen en enfermedades comunes, pues nos encontrábamos ante una discriminación basada en razones objetivas y no subjetivas que son estas últimas las únicas invocables a través del recurso de amparo.

Probablemente la justificación de que en el precepto se incorpore una medida antiparaíso pueda deberse fundamentalmente a combatir el fraude fiscal, tal y como hemos visto (teniendo en cuenta que esta mención se incluye a partir de lo establecido en la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal). No obstante, entendemos que la condición de que haya de ser un país con Convenio firmado con España no justifica *per se* la salvaguarda de la recaudación de Nuestra Hacienda Pública. Dicha medida resulta, en nuestra opinión, desproporcionada sobre la base del respeto al principio de capacidad económica y al Derecho comunitario, tal y como veremos más adelante. Obsérvese que el cumplimiento de este requisito (la concurrencia de Convenio) produce efectos que distorsionan el fin legítimo para el que fue creada la norma. Así las cosas:

- ni es una medida *idónea*, pues existen otros medios de prueba no tan restrictivos para el cumplimiento del fin de la norma (a través de la demostración de cualquier medio de prueba en Derecho, tal como ha subrayado la contestación de la Dirección General de Tributos en contestación número I 35705, de 28 de marzo de 2005);
- ni resulta *necesaria*, pues es suficiente con la prueba efectiva de la existencia de un impuesto "idéntico" o "análogo" para cumplir con el fin de la norma: la internacionalización del capital humano residente en España;
- ni es *proporcionada* en su sentido estricto, en cuanto que resulta discriminatoria perjudicando a los trabajadores que se desplazan a destinos en los que España no tiene firmado convenio. Téngase presente que la mayoría de países en los que operan las ONG's son países en vía de desarrollo en los que no existe, lógicamente, Convenio de doble imposición. Esta medida además, queda condicionada a la suerte en la negociación y a la voluntad política de los Estados para alcanzar un acuerdo para la firma de un convenio, y alejándose sin embargo de cualquier otro criterio inspirado en la *ratio* del precepto que como venimos afirmando reside en la internacionalización de nuestros trabajadores fuera de nuestras fronteras.

Además, dicha disposición tal como está estructurada podría afirmarse que tiene un carácter *cuasi sancionador* dado que impide la aplicación de la exención a los trabajadores por el hecho de haber obtenido rentas en países con los que España no tenga suscrito un CDI con cláusula de intercambio de información. Así podría afirmarse que nos encontraremos técnicamente ante una sanción "indirecta" en cuanto que el trabajador que se desplaza físicamente a un Estado con el que España no tiene convenio quedará limitado a practicarse dicho beneficio fiscal por un hecho (como es la firma de un Tratado) que resulta ajeno al ejercicio legítimo de su derecho. De aceptarse por los Tribunales que estamos en puridad ante una sanción objetiva (aunque sea impropia) entendemos que dicha disposición resultaría incompatible con Nuestro Texto Fundamental en cuanto que quedarían cercenados los derechos y garantías de los administrados que deben presidir el procedimiento sancionador (arts. 24-25 CE en relación con los arts. 178 – 182 de la Ley General Tributaria).

Precisamente en la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, se declaró nula e inconstitucional la Disposición Adicional 4ª de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios

Públicos (con extensión también al ulterior artículo 14.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), por vulneración del principio de capacidad económica en cuanto que dicha disposición resultaba desproporcionada respecto al fin que se pretendía: combatir el fraude fiscal. Así, el Alto Tribunal, entendió que el carácter penalizador de la norma (tal como sucede en el caso que nos ocupa) resultaba desproporcionado con el objeto fin de la norma: combatir el fraude fiscal⁴⁹.

Entendemos que Nuestro Tribunal Constitucional dispone de argumentos suficientes en base a la doctrina recogida en la Sentencia ya citada de 19 de julio de 2000 para declarar el precepto contrario a Nuestro Texto Constitucional.

5.2. Principio de igualdad

5.2.1. Planteamiento

La disposición objeto de examen podría producir ciertas discriminaciones con otros colectivos de trabajadores desde la óptica del principio de igualdad proclamado en el artículo 14 de Nuestra Constitución.

Resulta de gran relevancia en el caso que nos ocupa el principio de igualdad para afirmar siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional que una norma no debe establecer diferencias entre diversos sujetos salvo que existan razones para permitir una diferencia de trato. Así, el Tribunal Constitucional tiene una doctrina consolidada sobre la materia en el sentido de entender que no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 de Nuestra Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales y que carezcan de una justificación objetiva y razonable suficiente de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados⁵⁰.

Analizaremos por ello diversos términos de comparación para adoptar una posición sobre si existe o no diversidad de trato por el legislador de renta en la configuración de los supuestos de exención regulados en el artículo 7 de la Ley del Impuesto.

⁴⁹ Siguiendo a MALVÁREZ PASCUAL (cfr. "La adecuación de la constitución de las normas orientadas a evitar el fraude fiscal. Especial referencia a las presunciones absolutas", *Gaceta Fiscal*, núm. 200, 2001), y sobre la doctrina sentada por la STC 194/2000, si el objetivo de un tributo es gravar la verdadera capacidad de pago de un sujeto, no tiene sentido que se agrave su situación tributaria por la disposición de medidas elusivas. En la medida en que las normas tributarias tienen como fin la contribución no resulta admisible que ésta se disponga para agravar las consecuencias de las paraons que defraudan, pues para conseguir tal objetivo se deben aplicar medidas de carácter sancionador o penales. Además, en ningún caso se pueden restringir derechos extratributarios reconocidos al ciudadano por el incumplimiento de normas fiscales, que, en ningún caso, pueden condicionar el nacimiento o ejercicio de un derecho. En consecuencia, el objetivo de evitar la defraudación tributaria no debe permitir el agravamiento de la situación fiscal de los ciudadanos ni tampoco la restricción de los derechos que le corresponden como tales" (versión electrónica).

⁵⁰ Véase entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional 22/1981, de 2 de julio; 3/1983, de 25 de enero; 76/1983, de 5 de agosto; 76/1990, de 26 de abril; 110/1993, de 25 de marzo; 193/2004, de 4 de noviembre; 10/2005, de 20 de enero; 295/2006, de 11 de octubre; 33/2006, de 13 de febrero; y 54/2006, de 27 de febrero.

5.2.2. Término de comparación con otros países no calificados de “paraísos fiscales”

En primer lugar, el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas limita el lugar de destino del trabajador a una jurisdicción no calificada de paraíso fiscal. Esta afirmación supone colocar en peor situación a los individuos que trabajan para empresas, v.gr. de Panamá, o de República Dominicana que a los que lo hagan para Francia o Portugal, aunque ni unos ni otros hayan sido sometidos a imposición alguna en esos países. De ahí que podría señalarse que la mera existencia de un Impuesto sobre la renta de naturaleza análoga al español debería configurarse sin más como requisito suficiente para la aplicación de la exención con independencia de la aplicación o no de ese impuesto al caso concreto y de si nos encontramos ante un paraíso fiscal.

5.2.3. Término de comparación con funcionarios pertenecientes a organismos dependientes de la Administración Pública

Por otro lado, también la norma objeto de análisis produce una diversidad de trato entre aquellos asalariados que trabajan para entidades sin ánimo de lucro (v.gr. ONG's), de otros tipos de colectivos (como v.gr. funcionarios) que prestan un servicio directamente o indirectamente a través de entidades o agencias dependientes de la Administración Pública (v.gr. la Agencia Estatal de Cooperación Internacional –AECI-, o la Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas –FIIAPP-).

Precisamente, la FIIAPP planteó a principios del año 2005 una consulta respecto a la posibilidad de que las cantidades que cobran determinados consejeros pertenecientes a esta Fundación Pública para llevar a cabo un programa de hermanamiento (denominado “twin-nings”) enmarcado en un programa “Phare” de la Comisión Europea al objeto de ayudar a los países candidatos a la adhesión a la Unión Europea para que modernicen sus instituciones y Administraciones Públicas con el fin de adaptarlas al acervo comunitario pudieran ser merecedoras de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la ley del Impuesto. Y la Subdirección General de Política Tributaria ha contestado positivamente a esta consulta permitiendo en consecuencia la aplicación del citado beneficio fiscal⁵¹.

No obstante, debe reconocerse que de la lectura de la contestación realizada por la Dirección General de Tributos se desprende que la exención de la renta percibida por dicho colectivo quedará en todo momento condicionada al cumplimiento de los requisitos que regula el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto.

Por consiguiente, entendemos que no puede alegarse discriminación por razones subjetivas dependiendo de la naturaleza pública o privada de la entidad para la que presta sus servicios el trabajador. Así las cosas, no puede decirse que existe un agravio comparativo entre funcionarios públicos respecto de trabajadores que realizan su actividad en entidades privadas (con o sin ánimo de lucro) tal como sucede en el caso en cuestión, pues estos

⁵¹ Vid. contestación a consulta nº V0551-05, de 31 de marzo de 2005.

colectivos (funcionarios, trabajadores de empresas privadas –v.gr: sociedades limitadas y anónimas- y trabajadores de empresas privadas sin ánimo de lucro –fundaciones y asociaciones-) están sujetos a los mismos requisitos.

Razones de justicia avalan que el legislador de renta otorgara incluso un trato de favor a los trabajadores (o cooperantes en organizaciones sin ánimo de lucro) respecto de los que desempeñan su puesto de trabajo en entidades en las que no concurre esta característica, no sólo respecto al fin u objeto social que realizan unas y otras, sino también respecto de las retribuciones que perciben los trabajadores de estas organizaciones que son con carácter general ostensiblemente más modestas que las que se obtienen en cualquier otro tipo de entidad con ánimo de lucro. Esta interpretación sería acorde con la justificación y espíritu del régimen fiscal especial establecido por el legislador de sociedades para las entidades sin ánimo de lucro. Así, en unos casos se declaran como entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades (arts. 120 a 122 TRLIS); y en otros, cuando cumplan determinados requisitos, como entidades de exención plena, en los términos de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos. Incluso, en el IVA se otorga un tratamiento especial, también de exención, a los establecimientos y entidades de carácter social, declarando su exención siempre y cuando se cumplan, también, algunos requisitos (art. 20.Tres LIVA).

5.2.4. Término de comparación con personas que participan en misiones internacionales de paz, o labores humanitarias en los términos establecidos en el artículo 7.o) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Por último, también podría establecerse una discriminación con respecto a las indemnizaciones y gratificaciones extraordinarias que satisface el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por el desempeño de su puesto de trabajo o como consecuencia de daños personales ex artículos 7.o) LIRPF y 5 del Reglamento del Impuesto.

En nuestra opinión, en estos términos de comparación sí entendemos que se establece una discriminación por razones subjetivas que atenta palmariamente al principio de igualdad del artículo 14 de Nuestra Constitución, dado que esta disposición no establece ningún límite cuantitativo ni cualitativo a diferencia del supuesto objeto de nuestro análisis.

Concurre en consecuencia una discriminación pues nos encontramos ante términos de comparación semejantes en cuanto que los cooperantes de una ONG realizan al igual que los miembros de misiones internacionales una labor humanitaria y no existe fundamentación jurídica alguna que justifique esta diferencia de trato. Nótese que la renta que perciban los cooperantes quedará sólo exenta si no supera los 60.100 euros y siempre que su destino sea un país que tenga firmado un Convenio de doble imposición con España, a diferencia de los miembros de misiones humanitarias y de paz, que quedan exentos *sine conditio*.

5.3. Derecho a la prueba

Resultaría coherente con la *ratio* de la norma que la normativa excluyera de su aplicación a los trabajadores que se desplazaran a paraísos fiscales, si el fin que pretende el legislador reside en fomentar el traslado al exterior de capital humano residente en España, pero carece en nuestra opinión de racionalidad limitar la aplicación de la exención a la concurrencia de un Convenio de doble imposición firmado por España. Configurada así la norma se está *considerando* (sin prueba en contrario) de acuerdo al artículo 7. p) que aquellos países que no tienen suscritos convenios con España son técnicamente “paraísos fiscales” a los efectos de la normativa española. Este argumento llevándolo hasta sus últimas consecuencias nos llevaría al dislate jurídico -en base a los más de 80 Convenios de doble imposición que ha firmado España con otros Estados- de considerar paraíso fiscal al resto de países del mundo que no han suscrito convenio con nuestro país.

El error del legislador reside en que ha creado una relación de causa-efecto que carece de fundamento jurídico. Así, el razonamiento al que pretende llegar la norma es que todos aquellos países que no tienen Convenio firmado con España carecen de impuestos personales de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre la renta española por consiguiente, son a efectos de la norma que acaba de entrar en vigor técnicamente paraísos fiscales:

No existencia de CDI =
Inexistencia de impuestos personales sobre la renta =
Paraíso fiscal

Se trata, sin embargo, de una ficción jurídica (*fictio iuris*) que lesiona el derecho a la prueba en cuanto que ni siquiera la norma admite la prueba en contrario.

Esta deducción lógica resulta además ciertamente desafortunada, pues ni en la generalidad de los supuestos se cumple. De este modo, habría que entender que todos aquellos países que no tengan firmado un Convenio de doble imposición con España son jurisdicciones de nula tributación que merecen ser penalizadas fiscalmente. Obsérvese que no parece que pueda deducirse precisamente este criterio de una lectura de la Orden Ministerial 1080/1991 que regula la relación de países que a efectos de nuestro ordenamiento tributario son considerados paraísos fiscales.

En numerosas ocasiones el legislador permite la prueba en contrario a los efectos de no lesionar el derecho a la prueba y el principio de capacidad económica. Podría en esta línea, v.gr. citarse el artículo 14.1.g) de Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al prescribir que “los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, *excepto que el*

sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Incluso recientemente, la propia DA 21ª de la LIRPF permite la prueba en contrario para la aplicación de la norma antiparaíso del actual artículo 8.2 LIRPF cuando se trate de trabajadores desplazados a Andorra que cumplan ciertos requisitos⁵².

En el mismo sentido, la legislación portuguesa regula también ciertas normas antiparaíso si bien admite la prueba en contrario en aras de ser respetuoso con la Constitución de 25 de abril de 1976 de aquél país. En esta línea, al igual que existe en nuestra legislación de conformidad con el artículo 93 de la Ley del IRPF (anterior artículo 9.5 TR. LIRPF), la normativa vecina también recoge una norma de “cuarentena fiscal” para desincentivar los traslados de residencia hacia paraísos fiscales. No obstante, la normativa portuguesa admite la prueba en contrario a través de la existencia real de un contrato de trabajo para destruir la obligación del administrado de quedar sujeto durante cinco años al Impuesto sobre la renta portugués.

Incluso, el legislador español en otras ocasiones sólo impone como condición sin ningún límite adicional que precisamente exista un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto tal como sucede en el artículo 80.1.a) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas que permite al contribuyente practicarse la deducción por doble imposición jurídica “por el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero *por razón de un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no residentes* sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales”.

Igualmente, el artículo 31 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la posibilidad de practicarse la deducción por doble imposición jurídica a través de la minoración “del importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero *por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.* Y siendo de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del Impuesto que corresponda según aquél”. En este sentido, no encontramos justificación para la existencia de esta diversidad de trato en cuanto que en los supuestos de deducción por doble imposición jurídica tanto para personas físicas como a nivel societario no se establece como condición para la aplicación de la deducción la concurrencia de un convenio firmado por España con el lugar de origen de la renta. Y en todo caso, el legislador del Impuesto sobre la renta al incorporar en el presupuesto de hecho de la norma un mecanismo probatorio debería

⁵² En particular, la normativa condiciona la no aplicación del régimen de “cuarentena fiscal” a aquellos contribuyentes en los que concurran los tres requisitos siguientes:

“1º Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el citado territorio.

2º Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio.

3º Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen al menos el 75 por 100 de su renta anual, y no excedan de cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples”.

admitir enervar la presunción recayendo la carga de la prueba en el contribuyente que deberá acreditar o bien:

- la existencia en el país de destino del citado impuesto “análogo” o idéntico” al que alude la norma, o bien, probar un “motivo económico válido” en el desplazamiento del trabajador al lugar de destino⁵³.

Por último, conviene recordar que las presunciones se utilizan en el ámbito tributario para facilitar la carga de la prueba, pero en ningún caso para restringirla con riesgo de lesionar el derecho constitucional a la prueba del artículo 24 de Nuestra Carta Magna.

En consecuencia, resulta cierto que la existencia de Convenio de doble imposición firmado entre España y el lugar de destino del desplazado permite afirmar que concurre con seguridad un impuesto “similar” o “idéntico” a nuestro IRPF, pero no es una prueba definitiva, y lo más relevante restringe la posibilidad de que por otro medio de prueba válido en Derecho se llegue a la misma conclusión. En un mundo globalizado resulta sorprendente que el legislador español se aferre a la configuración de una norma de derecho material, en lugar de una presunción *iuris tantum* más acorde con el principio de capacidad económica y el derecho a la prueba, proclamados en los artículos 24 y 31.1 de Nuestra Constitución.

5.4. Principio de seguridad jurídica

Por último, se lesiona también el principio de seguridad jurídica en cuanto que la decisión de si las rentas resultan o no exentas queda al arbitrio de cada una de las Delegaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que de forma aleatoria aceptan en unos casos, y en otros se rechaza sin fundamentación jurídica alguna la solicitud formal de exención o del recurso de reposición que presente en su caso el administrado.

⁵³ La referencia al “motivo económico válido” no resulta desconocida para el legislador. Así las cosas, v.gr. tras la nueva redacción dada por el artículo 1º precisamente de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el apartado 1 del artículo 8 establece que “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 económicamente válidos (la cursiva es nuestra) y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

También en el artículo 96.2 del Texto Refundido de la misma Ley del Impuesto sobre Sociedades se establece que el régimen especial que establece el capítulo VIII del citado cuerpo normativo “no será aplicable cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.

E igualmente, el artículo 15.1 de la Ley General Tributaria también califica de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (anteriormente fraude de ley tributaria) cuando los actos o negocios realizados por el contribuyente sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”. Para un estudio pormenorizado de estos preceptos, nos remitimos al excelente trabajo de DURÁN-SINDREU BUXADE, A.: Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal, Aranzadi, 2007.

Esta disparidad de criterios entre unas y otras Delegaciones de la Agencia Tributaria produce una gran incertidumbre jurídica que resulta incompatible con el principio constitucional del artículo 9.3 de Nuestra Carta Magna. Así, por ejemplo, se da la paradoja de que dependiendo de la demarcación territorial del cooperante (observándose diferencias entre las distintas delegaciones de la AEAT de régimen común así como incluso entre aquellas en relación con las propias de regímenes forales que no se sienten vinculadas por los criterios que ha dictado el Departamento de Gestión Tributaria para unificar criterios en esta materia), éste tendrá más o menos fortuna en orden al reconocimiento de la exención.

Sería por consiguiente deseable que el legislador del Impuesto sobre la renta modificara la Ley del Impuesto al objeto de eliminar cualquier referencia a la necesidad de la existencia de un Convenio de doble imposición para la aplicación de la exención lo que evitará sin duda numerosos litigios de este colectivo con la Administración Tributaria.

6. La actual redacción del art. 7.p) IIRPF a la luz del derecho comunitario

6.1. Su incompatibilidad con las libertades comunitarias

Como se acaba de ver esta disposición discrimina también a efectos de la aplicación de la exención entre países o no firmantes con España de un Convenio de doble imposición internacional, lo que podría resultar contrario a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de personas respecto de aquellos Estados pertenecientes a la Unión Europea que no tuvieran firmado Convenio con nuestro país. En la actualidad, de los países pertenecientes a la Unión Europea sólo queda Chipre por firmar Convenio de doble imposición con nuestro país⁵⁴.

Así las cosas, podría afirmarse en base a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que las limitaciones que recoge la Ley de renta respecto a países de la Unión Europea sin convenio firmado con España (como sucede hasta la fecha como venimos señalando con Chipre) produciría una discriminación incompatible con la libertad de establecimiento y la libre circulación de personas⁵⁵. Así las cosas, el artículo 7.p) IIRPF podría resultar incompatible con el Tratado de la Unión Europea a la luz de la STJCE de 11 de octubre de 2007 (Asunto C-451/05), caso *Elisa*) en cuanto que limita la aplicación de la exención a la existencia de un Convenio de doble imposición. En la citada Sentencia, la normativa tributaria francesa eximía del Impuesto sobre el valor de mercado de los bienes inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas a las sociedades establecidas en Francia. Sin embargo, supeditaba dicha exención a aquellas entidades residentes en otros Estados miembros a la existencia de un Convenio de asistencia administrativa.

⁵⁴ En puridad, el Convenio con Chipre ya está firmado a falta su ratificación y publicación en el BOE, si bien técnicamente no ha entrado en vigor todavía a falta del cumplimiento de estos dos últimos requisitos.

⁵⁵ Vid. entre otros, los asuntos *Biehl* (C-175/88), *Wielockx* (C-80/94), *Asscher* (C-21/94), y *Gerritse* (C-234/01) respecto de la libre circulación de personas; y *Avoir fiscal* (C-270/83), *Saint Gobain* (C-307/97), *Commerzbank* (C-330/91), *Futura*

Por último, de acuerdo a la doctrina sentada entre otras por las SSTJCE de 11 de marzo de 2004 (caso *Lasterye du Saillant*, C-09/2002), de 12 de diciembre de 2006 (caso *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04), de 13 de marzo de 2007 (caso *Thin Cap*, C-524/04), y de 17 de enero de 2008 (caso *Lammers*, C-107/07) en orden a calificar el artículo 7.p) LIRPF como cláusula antiabuso, la Administración Tributaria española tendrá que probar que dicha disposición tiene como objeto dismantelar los “montajes puramente artificiales” en aras de evitar su incompatibilidad con el Tratado de la Unión Europea por lesionar la libertad de establecimiento.

6.2. Ponderación de la medida antiabuso en base al principio de proporcionalidad

Como se ha advertido anteriormente, la medida introducida en la LIRPF que requiere para la aplicación de la exención del artículo 7.p) que España haya suscrito un Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información, tiene como objeto prevenir el fraude fiscal, evitando que las empresas paguen rendimientos a sus trabajadores a través de entidades situadas en el extranjero, en países de baja o nula tributación.

El legislador español, sin embargo, no presume sino asienta legalmente el criterio de que existe fraude cuando los rendimientos se obtienen en un país con el que España no tiene suscrito el citado Convenio de doble imposición. Esta afirmación lleva en consecuencia a configurar una auténtica norma de derecho material o ficción jurídica (de imposible destrucción). En este sentido, deberíamos plantearnos si esta medida es objetivamente justificable, racional y proporcionada y garantiza la seguridad jurídica, en los términos establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En la Sentencia *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General y Federation of Technological Industries y otros*, de 11 de mayo de 2006 (asunto C-384-04) el Tribunal tuvo ocasión de valorar la medida introducida por el Reino Unido, para evitar un fraude específico en el ámbito del IVA, consistente en la declaración de responsables tributarios, de forma solidaria, a los sucesivos proveedores en el caso de impago del IVA (y respecto de determinados bienes).

Con independencia de la medida citada, queremos destacar cómo el Tribunal de Justicia advierte que las medidas antifraude deben respetar como principio general del Derecho, el principio de proporcionalidad de acuerdo a la Sentencia *Leur-Bloem*, de 17 de julio de 1997 (As. C-28/95). Posteriormente, e la Sentencia *Molenheide*, de 18 de diciembre de 1997 (as. Acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96) el Tribunal dotó de contenido al principio citado, afirmando que si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin ni causar menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria (apartado 47).

Además, en esta Sentencia el TJCE advierte de que la clave del respeto a este principio se encuentra en el juego de las *presunciones* en los ordenamientos internos. Las presunciones utilizadas por el legislador deben encontrar un límite en el principio de proporcionalidad. Y son justamente, las *iuris et de iure* las menos respetuosas con el citado principio: “a diferencia de una presunción *iuris tantum*, una presunción *iuris de de iure* irá más allá de lo

que es necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscabaría el principio de proporcionalidad, en la medida en que no permitiría al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario bajo el control jurisdiccional" (apartado 52).

En la sentencia de 11 de mayo de 2006 señalada más arriba el TJCE da una vuelta de tuerca más a esta cuestión. En concreto, la idoneidad de las presunciones como mecanismo de lucha contra el fraude fiscal. En esta sentencia se considera que (apartado 32 y 35):

1. Las presunciones deben estar *basadas en circunstancias claramente reveladoras del fraude*. Se pudiera afirmar, en el caso que nos ocupa, que, sin embargo, el hecho de percibir rendimientos en un país extranjero con el que España no tenga suscrito un CDI no revela, por sí solo, la existencia de fraude.

2. Las presunciones *deben ser fácilmente rebatibles*. Es decir, no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario. Debe tenerse en cuenta que la prohibición de prácticas abusivas no es invocable simplemente porque exista una mera sospecha de que una actividad económica no tiene otra justificación que la simple obtención de ventajas fiscales. Conviene advertir cómo también el Tribunal ha reconocido, también, un derecho de los contribuyentes a la optimización fiscal (vid. Sentencia Halifax, de 21 de febrero de 2006 -As. C-255/02-).

7. Conclusiones

Primera.- Los cooperantes que ejercen una actividad laboral en el extranjero tienen derecho (frente a la por desgracia ausencia de normas de contenido tributario incluidas en el RD. 519/2006, de 18 de abril, del Estatuto del cooperante) a la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- realización efectiva del trabajo en el extranjero;
- el trabajo sea prestado para una empresa, o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero;
- se aplique en el lugar de destino un impuesto "análogo" o "idéntico" al Impuesto sobre la renta español, considerándose que se cumple esta condición cuando exista Convenio de doble imposición firmado por España con el Estado del desplazamiento;
- ha de tratarse de cualquier rendimiento del trabajo de los regulados en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la renta (aunque la Administración sólo admite los enumerados en el apartado primero);
- los trabajos no pueden realizarse en países calificados como paraísos fiscales de acuerdo con la *black list* establecida reglamentariamente;
- resulta incompatible la exención con el régimen de excesos de dietas excluidos de tributación;
- el límite máximo de renta exenta es de 60.100 euros.

Segunda.- El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta discrimina sin justificación alguna a las personas asalariadas que se trasladan efectivamente al extranjero para desempeñar su puesto de trabajo dependiendo de que España tenga o no firmado un Convenio de doble imposición internacional con el país de destino. Queda así condicionada la aplicación del beneficio fiscal a la libre voluntad política del Estado español para alcanzar un acuerdo con objeto de firmar un Convenio de doble imposición desnaturalizando la *ratio* del precepto: la internacionalización de los trabajadores que residen en España.

Esta condición (existencia de CDI) que, en principio tiene como objeto prevenir el fraude fiscal, resulta contraria al Derecho comunitario. Concretamente, vulnera el principio de proporcionalidad, al establecer una presunción difícilmente rebatible (que el Estado de la fuente se considere paraíso fiscal cuando no tenga suscrito un CDI con cláusula de intercambio de información) y no estar fundamentada en circunstancias claramente reveladoras del fraude (el hecho de percibir rendimientos en un país extranjero que no tiene CDI con España no revela, por sí solo, la existencia de fraude). Asimismo, también sería contrario a la libertad de establecimiento por aplicarse indiscriminadamente a cualquier situación de hecho y con independencia de la existencia de un “montaje puramente artificial” de fraude.

Tercera.- El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta discrimina en base a la doctrina del Tribunal Constitucional a las personas asalariadas y en particular a los cooperantes que trabajan para entidades no gubernamentales en relación con los funcionarios públicos que realizan una misma misión humanitaria y que sin embargo, quedan exentos sin ninguna condición por las indemnizaciones o gratificaciones que perciban en el desempeño de esta función de acuerdo con el artículo 7.o) LIRPF. Este motivo de inconstitucionalidad podría salvarse fácilmente ampliando el ámbito de aplicación de la exención del apartado o) del artículo 7 LIRPF también a otras personas (no necesariamente funcionarios) que realicen labores de cooperación internacional y misiones humanitarias.

Cuarta.- El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta lesiona el principio de capacidad económica en atención a la doctrina de nuestro más Alto Tribunal al tratarse de una medida que no resulta ni idónea, ni necesaria para alcanzar su fin: la internacionalización del personal laboral residente en España, además de resultar desproporcionada en su sentido estricto. Nótese que la norma queda vacía de contenido para países emergentes o en vías de desarrollo, pues se da la paradoja de que la configuración de la norma excluye de plano la aplicación de la exención a trabajadores que realicen su labor en Estados que no tengan convenio de doble imposición firmado con España, siendo precisamente en estos países emergentes sin convenio donde más se requiere el concurso de los cooperantes.

Quinta.- El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la renta restringe el derecho de prueba en cuanto que no permite acreditar que el Estado del desplazamiento del trabajador a pesar de no tener convenio sí dispone de un impuesto “análogo” o “idéntico” a nuestro Impuesto sobre la renta. E incluso, sería deseable que la norma permitiera que el contribuyente acreditase que el desplazamiento al lugar de destino (pese a no tener con-

venio con España) no tiene como objeto un ahorro fiscal, sino propiamente un motivo económico válido en los términos que regula con carácter general el artículo 15 de la Ley General Tributaria, y la Ley de prevención del fraude fiscal, y con carácter específico el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La nota sobre cooperantes emitida el 2 de octubre de 2007 por el Departamento de Gestión Tributaria realiza una interpretación correctiva del artículo 7.p) admitiendo que el cooperante pruebe la existencia en el Estado de destino de un impuesto sobre la renta análogo al español al objeto del reconocimiento de la exención. Resulta ciertamente criticable que tenga que ser la Administración (además de que no es el procedimiento adecuado) la que flexibilice los términos tan restrictivos en los que se desenvuelve la nueva redacción de la Ley del Impuesto. Entendemos que dicha "circular" resulta invocable por el administrado y aplicable por la Administración tanto a cooperantes como a cualquier otro trabajador que se encuentre en una misma situación de hecho objetiva.

Sexta.- La no admisión de prueba en contrario podría llevar a convertir dicha norma en una sanción *indirecta* que podría resultar incompatible con el artículo 24.2 y 25 de Nuestra Constitución. Esto explica la redacción de la nota sobre cooperantes emitida el 2 de octubre de 2007 por el Departamento de Gestión Tributaria que pretende suavizar los términos tan restrictivos de la Ley al afirmar que *debe comprobarse por todos los medios disponibles, consultas DGT, internet, que el país donde se realiza la labor social tiene un impuesto de naturaleza análoga o similar al IRPF, y en el caso de que realizadas estas actuaciones no se obtenga información, se requerirá al contribuyente para que demuestre la existencia de un impuesto de naturaleza análoga o similar en el país o territorio en el que realice los trabajos.*

Séptima.- La disparidad de criterios entre las distintas Delegaciones de la Agencia Tributaria produce incertidumbre jurídica sobre la apreciación de si concurren los presupuestos de hecho para el reconocimiento de la exención entre los distintos potenciales beneficiarios de la aplicación del beneficio fiscal. No es de extrañar que el Departamento de Gestión Tributaria se haya visto obligado a emitir como venimos afirmando el 2 de octubre de 2007 una nota sobre cooperantes para la unificación de criterios entre las distintas Delegaciones de la AEAT lo que ha de valorarse muy positivamente al objeto de evitar tratamientos dispares entre distintos contribuyentes en función de su diversa demarcación territorial para el reconocimiento legítimo de la exención.

Octava.- La aplicación de medidas antiparaiso sobre algún Estado miembro de la Unión Europea que no tenga firmado Convenio de doble imposición con nuestro país (tal como sucede actualmente con Chipre) resulta incompatible con el Derecho Comunitario al lesionar la libre circulación de personas y la libertad de establecimiento y el principio de proporcionalidad, en los términos señalados. Por consiguiente, de calificar el artículo 7.p) LIRPF como una clausula antiabuso, la Administración Tributaria española tendrá que probar que dicha disposición tiene como objeto dismantelar los "montajes puramente artificiales" en aras de evitar su incompatibilidad con el Tratado de la Unión Europea.

8. Contestaciones de la dirección general de tributos a consultas tributarias

- N° 2130/1999, de 11 de noviembre de 1999.
- N° 701/2000, de 27 de marzo de 2000
- N° 87/2000, de 30 de noviembre de 2000.
- N° 0420/01, de 20 de febrero de 2001.
- N° 0421/01, de 20 de febrero de 2001.
- N° 0685/01, de 3 de abril de 2001.
- N° 0060/02, de 21 de enero de 2002.
- N° 331/02, de 4 de marzo de 2002
- N° 0864/02, de 4 de junio de 2002.
- N° 1106/02, de 19 de julio de 2002.
- N° 46/02, de 10 de septiembre de 2002.
- N° 0076/03, de 21 de enero de 2003.
- N° 1087/2003, de 30 de julio de 2003.
- N° 1781/2003, de 31 de octubre de 2003.
- N° 2559/03, de 30 de diciembre de 2003
- N° 2572/03, de 30 de diciembre de 2003.
- N° 0027/05, de 28 de enero de 2005.
- N° 0135/05, de 28 de marzo de 2005.
- N° V0551-05, de 31 de marzo de 2005.
- N° 0187/05, de 2 de mayo de 2005.
- N° 1073/05, de 14 de junio de 2005.
- N° 0218-05, de 16 de junio de 2005.
- N° 0222-05, de 24 de junio de 2005.
- N° VI684/05, de 5 de agosto de 2005.
- N° 0244-05, de 5 de agosto de 2005.
- N° VI944-05, de 30 de septiembre de 2005.
- N° VI931-06, de 27 de septiembre de 2006.
- N° V0259-07, de 9 de febrero de 2007.
- N° V2669-07, de 13 de diciembre de 2007.
- N° V0344-08, de 15 de febrero de 2008.
- N° V0469-08, de 29 de febrero de 2008.

9. Bibliografía consultada

- CAZORLA PRIETO, L. M^a. y PEÑA ALONSO, J.L.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999
- CORDÓN EZQUERRO, T. "Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero", *Manual del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, IEF, Madrid, 2005, págs. 167 y ss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., "¿crisis del criterio de la residencia habitual?. Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente", *Revista de Contabilidad y tributación*, números 257-258, 2004, págs. 65 y ss.
- DURÁN-SINDREU BUXADE, A.: *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal*, Aranzadi, 2007
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., "Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de trabajadores", en la obra colectiva dirigida por F. Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, 3^a edición, 2008.
- GARCÍA CARRETERO, B. *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, AEDAF, Madrid, págs. 106 y ss.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: "Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. Redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF". *Informe de la AEDAF. Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 15/06, págs. 27 y ss.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M^a., "La exención en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas de rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero", *Crónica Tributaria*, n^o 96, 2000, págs. 79 y ss.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: "La adecuación de la constitución de las normas orientadas a evitar el fraude fiscal. Especial referencia a las presunciones absolutas", *Gaceta Fiscal*, núm. 200, 2001
- MATA RODRÍGUEZ, M.: "IRPF y nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes: tratamiento fiscal de las retribuciones pagadas en España a los Trabajadores trasladados, destinados o desplazados al extranjero", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 22/1999.
- MIGUEL MONTERRUBIO, M. DE, "Tributación en España de los trabajadores desplazados", en la obra colectiva dirigida por J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA y A. FERNÁNDEZ PRIETO, *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, 2003, págs. 135 y ss.
- RAVENTÓS CALVO, S. "La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF", en *Quincena Fiscal*, n^o 16, 2005.



ESTUDIOS

■ **Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles***

■ **Florián García Berro**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Sevilla. Miembro de la AEDAF

■ **RESUMEN:**

Este trabajo tiene por objeto analizar el significado y la trascendencia del derecho reconocido a los contribuyentes por el art. 34.n), y su complemento, el art. 90 LGT. Como es sabido, los citados preceptos permiten a cualquier interesado recabar información a la Administración tributaria acerca del valor de los inmuebles que se van a transmitir. Como novedad, respecto a la regulación precedente (art. 25 LDGC), la valoración emitida por la Administración tiene ahora carácter vinculante. La nueva norma por tanto puede ser de gran utilidad como generadora de certeza en los interesados acerca del coste fiscal de las operaciones inmobiliarias que vayan a acometer. Bajo estas premisas, el análisis que se ofrece a continuación tiene por objeto examinar los aspectos formales y procedimentales de la norma, desentrañar las consecuencias específicas derivadas del carácter vinculante que se atribuye a partir de ahora a la contestación administrativa, así como poner de relieve algunos problemas interpretativos que plantea la redacción del precepto y que no han sido resueltos de forma satisfactoria mediante su desarrollo reglamentario.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Procedimientos tributarios. Información y asistencia a los obligados tributarios. Valoración de inmuebles previa a su transmisión

* Este trabajo es la versión ampliada y anotada de uno anterior, publicado en la revista *Temas Tributarios de Actualidad*.

■ SUMARIO:

1. Sobre el fundamento y la naturaleza de la norma.
 2. El presupuesto de la valoración: tributos afectados.
 3. Operaciones que legitiman para la solicitud de información.
 4. Legitimación del solicitante.
 5. Requisitos de la solicitud.
 6. Competencia para efectuar la valoración.
 7. Significación del carácter vinculante.
 8. Plazo para la contestación, efectos del silencio y posibilidad de impugnar la información.
 9. Anotación final.
-

I. Sobre el fundamento y la naturaleza de la norma

Como resulta conocido, el art. 90 de la Ley General Tributaria vigente formula y delimita la obligación de la Administración de informar a los interesados sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición. El precepto constituye un correlato lógico del art. 34.n), por el que se formula el derecho del obligado tributario a conocer dicho valor; y se ubica dentro de la sección correspondiente a los deberes de información y asistencia. No en vano, se trata de un instrumento de suma utilidad para los interesados a efectos de conocer la opinión del poder público impositor; que será en definitiva quien, mediante su acto de valoración, determine en una primera fase de aplicación del tributo la cuantía del gravamen derivado de la transmisión del inmueble. Este conocimiento anticipado proporciona como principal ventaja al obligado tributario la certidumbre sobre un dato decisivo para valorar la conveniencia o no de afrontar la operación y fijar sus condiciones, como es el coste fiscal que dicha operación ha de acarrearle. Además, al establecerse que la valoración administrativa sea vinculante, carácter del que carecía conforme a la regulación precedente –art. 25 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC a partir de ahora)-, el interesado obtiene ahora en virtud de la norma una información que puede considerar cierta, pues si obra conforme a ella la Administración no podrá alterar posteriormente su criterio para agravar la tributación correspondiente.

La norma objeto de análisis parece tener, por otra parte, cierto potencial para reducir la litigiosidad sobre un aspecto fáctico, como es el valor del bien objeto de transmisión, que cumple un papel determinante en la cuantificación del tributo, pero cuya fijación resulta difícil de efectuar con fidelidad y que, en cualquier caso, comporta la aplicación

de criterios técnicos y la apreciación de elementos de carácter subjetivo, a veces muy discutibles. De hecho, la comprobación de valores constituye como es sabido una fuente constante de controversias entre la Administración y los contribuyentes¹. El art. 90 puede cumplir así una función benefactora en esta materia, si bien ello dependerá de que su aplicación produzca valoraciones administrativas lo bastante razonables como para ser asumidas de forma pacífica por los sujetos afectados².

El precedente de esta regulación lo encontramos, como antes se ha dicho, en el art. 25 LDGC, que estableció por vez primera la obligación administrativa de facilitar esta modalidad de información a los contribuyentes. La versión de la LGT de 2003 opera, sin embargo, un cambio sustancial al que ya hemos hecho referencia. Consiste en atribuir carácter vinculante a la valoración realizada por la Administración. Se trata de una medida favorecedora de una mayor seguridad jurídica, y que se inscribe en la misma línea de actuación legislativa que ha propiciado la extensión generalizada del carácter vinculante a todas las contestaciones a consultas³. El contenido de la información administrativa que el interesado obtiene conforme al art. 90 difiere sin embargo de forma considerable respecto al objeto de las consultas, pues la contestación a éstas implica la interpretación administrativa del derecho aplicable, en tanto que la valoración de un bien inmueble tiene por objeto una cuestión de hecho que para ser resuelta no requiere en principio una actividad interpretativa de las normas jurídicas⁴. De ahí también que el efecto vinculante de la respuesta administrativa quede limitado en el tiempo a tres meses, pues el legislador es consciente de que las circunstancias fácticas que justificaron la asignación de un determinado valor pueden verse modificadas por más que permanezcan inalteradas la legislación y la jurisprudencia aplicables al caso. Por otra parte, al tener por objeto la valoración de un bien concreto y singular, el efecto vinculante de

¹ **ROZAS VALDÉS, J.A.** [*«Información y asistencia a los obligados tributarios, colaboración social en la aplicación de los tributos»*], en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, coordinado por PALAO TABOADA, C., Centro de Estudios Financieros (2004),* pág. 304], habla de la «litigiosidad patológica que históricamente afecta al sistema de valoración tributaria de bienes inmuebles que rige su transmisión onerosa o gratuita».

² También **MANTERO SÁENZ, A.** [*Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios, obra colectiva, coordinada por MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., AEDAF (2005)* pág. 440], señala que «la comprobación de valores suscita una gran parte de los litigios y que se hace conveniente no sólo evitarlos, sino también el no tener que acudir —como es normal— al dictamen de peritos de la Administración, también normalmente faltos de motivación». A continuación, el autor se pregunta si la norma objeto de análisis tendrá alguna utilidad como paliativo de la conflictividad. Y, aunque no ofrece una opinión terminante al respecto, sus palabras denotan confianza en que será así, al menos en cierta medida.

³ **FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.** [*«Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión»*], en *La nueva Ley General Tributaria, obra colectiva dirigida por CALVO ORTEGA, R., Civitas (2004),* pág. 386] indica, con referencia a la versión anterior de la norma, que «la falta de vinculación restaba importancia a esta figura, situación que, en cierto modo se agravaba por el hecho de permitir la comprobación posterior. A ello había que añadir que si por un lado la Administración ofrecía una valoración pero más tarde acudía a la comprobación y modificaba su criterio iba contra sus propios actos, razón por la cual tal valoración no tenía carácter vinculante para las partes, razonamientos que se superponían unos a otros cerrando un círculo hermenéutico que no conducía al resultado de procurar mayor seguridad jurídica para el contribuyente».

⁴ **ROZAS VALDÉS, J.A.** (ob. cit., pág. 302), opina que el art. 90 de la LGT «puede muy bien considerarse como una modalidad específica de consulta tributaria escrita a la que se dota de un régimen jurídico propio por razón de su objeto: la valoración de bienes inmuebles». No obstante, el propio autor admite que existen diferencias sustanciales en cuanto a la información objeto de ambas figuras.

la información no es susceptible de extenderse a otros obligados tributarios de la misma forma que el derivado de las consultas⁵.

La norma objeto de análisis no carece de detractores. A decir verdad, sin embargo, no se alcanzan a entender las reticencias expresadas por algunos ante esta obligación legal de informar, basadas en el supuesto efecto pernicioso de la norma como estimuladora del fraude. Se ha alegado en tal sentido que la valoración informativa previa y vinculante constituye un respaldo oficial a la declaración de valores simulados inferiores a los reales. Que se nos ocurra, la postura en cuestión podría descansar en una de dos consideraciones, ninguna de las cuales resulta convincente. La primera supondría asumir que la Administración no actuará de forma diligente, dando por sentado que su respuesta informativa contendrá una valoración a la baja. Ahora bien, de aceptarse esta premisa, el problema no sería la existencia de la obligación informativa en cuestión, sino la propia ineptitud de los órganos administrativos, supuestamente incapaces de realizar valoraciones ajustadas a la realidad. En nuestra opinión, este temor resulta infundado, pues en la actualidad la Administración dispone de medios más que suficientes para estimar de manera muy afinada el valor de los bienes, sin que exista un solo motivo consistente que invite a suponer que no lo hará así. La segunda consideración sería menos bienintencionada, ya que presupondría la conveniencia de instalar al contribuyente en la incertidumbre, como forma de presión para obtener una declaración fiel del valor del inmueble. Sin embargo, abstracción hecha de que la finalidad expresada no parece muy acorde con el principio constitucional de seguridad jurídica, el medio para su consecución no ofrecería ninguna garantía de éxito. En efecto, no hay razones para dudar de que la Administración, con los medios disponibles, no vaya a establecer la misma valoración a petición de parte, antes de la transmisión del bien, que *a posteriori*, de oficio, en vía de comprobación. Por ello, si no dispone de información previa, el contribuyente optará más bien por declarar valores a la baja, en espera de una ulterior comprobación administrativa. Por el contrario, la utilización de la norma cuestionada cumple la función de facilitar desde el principio el ajuste entre el criterio del contribuyente y el de la Administración, con objeto de ahorrar tanto en procedimientos de comprobación como en eventuales impugnaciones de su resultado.

2. El presupuesto de la valoración: tributos afectados

La primera cuestión que plantea el análisis del art. 90 LGT consiste en delimitar el presupuesto fáctico determinante de la obligación administrativa de facilitar la información prevista en él. En realidad, conforme al apartado 1 del citado artículo, basta con que exista una persona cuyos legítimos intereses puedan verse afectados por las consecuencias tributarias derivadas de la eventual transmisión de un inmueble. Cualquiera que se encuentre en dicha situación podrá solicitar si lo desea la valoración del bien a efectos fiscales a la Administración encargada de gestionar el tributo que haya de devengarse como consecuencia de la transmisión, la cual quedará obligada a facilitar la información requerida.

⁵ Distinto será, como es obvio, que el valor determinado para un bien inmueble concreto influya en la tributación de varios sujetos diferentes, en cuyo caso puede resultar aplicable lo previsto en el art. 134.4 LGT:

«En los casos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados».

La simplicidad del enunciado legal no parece admitir otras restricciones. Por consiguiente, la obligación administrativa debería extenderse a informar sobre los valores fiscales aplicables en el ámbito de cualquier tributo que se devengue como consecuencia de la transmisión del inmueble, y no sólo en relación con aquellos tributos que gravan la transmisión o la adquisición en sentido estricto⁶. El Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante RAPGI), aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y publicado en el BOE de 5 de septiembre (en adelante RAPGI), pone sin embargo de manifiesto el propósito de restringir notablemente el ámbito de la previsión legal. Su art. 69 limita la eficacia de la norma a los tributos que gravan la transmisión o la adquisición del inmueble y siempre que en ellos la base imponible esté constituida por el valor real. En resumidas cuentas, si se atiende al texto reglamentario, el art. 90 LGT únicamente podrá ser utilizado por los contribuyentes para conocer la valoración asignada a los inmuebles a efectos del ITPAJD y a efectos del ISD.

En nuestra opinión, este desarrollo reglamentario tan restrictivo no se ajusta al verdadero sentido del art. 90 LGT, por lo que plantea serias dudas en cuanto a su legalidad. Donde el precepto legal no introduce limitaciones no debe aceptarse que tales limitaciones se impongan por el reglamento, máxime cuando ello ni siquiera parece venir exigido por razones de eficiencia. Resulta difícil entender por qué la Administración tributaria estatal no debe estar obligada a informar sobre, por ejemplo, el valor de los inmuebles objeto de transmisión o adquisición en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF, particularmente en los casos donde la normativa de los citados impuestos establecen la fijación de la base imponible atendiendo a la valoración de mercado. A fin de cuentas, la misma transmisión gravada por el ITPAJD o por el ISD da lugar normalmente al devengo del IS o del IRPF.Y, pues se trata de unas mismas transmisiones, no está justificado que a efectos de un tributo exista la obligación de informar y en relación con el otro dicha obligación decaiga por obra y gracia de la norma reglamentaria. En cualquier caso, no es de recibo que el reglamento imponga restricciones carentes de fundamento legal.

El problema es que, por más que se insista en una interpretación amplia del ámbito del precepto, si la Administración permanece inactiva frente a la demanda de valoración planteada por el obligado tributario, éste carece de mecanismo jurídico alguno para hacer efectivo el derecho que le reconoce el art. 90 LGT. La razón es que, como se verá, la falta de contestación administrativa, ni autoriza al interesado a entender aceptada su propuesta de valoración, ni tampoco le permite considerarla desestimada a efectos de impugnar el correspondiente acto presunto. A nuestro modo de ver, sin embargo, al menos habrá de admitirse que, en ausencia de respuesta tempestiva por parte de la Administración, el contribuyente queda exonerado de responsabilidad por infracción tributaria, dado que habrá puesto toda la diligencia exigible, recabando –aun sin éxito– el auxilio del órgano competente para establecer la valoración del inmueble, fundándose además en un precepto legal que así lo contempla.

⁶ De esta opinión, **MARTÍN FERNÁNDEZ, J.** [en *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, obra colectiva, Centro de Estudios Financieros (1999)].

3. Operaciones que legitiman para la solicitud de información

Como se ha visto, el art. 90 LGT contempla la solicitud de información en relación con bienes inmuebles que van a ser objeto de transmisión o adquisición. Quedan por tanto excluidas de este régimen las operaciones que tengan por objeto otro tipo de bienes distintos de los inmuebles⁷. Este hecho ha sido objeto de algunas críticas, habida cuenta de que se excluyen del ámbito de la norma supuestos de transmisión de bienes donde su aplicación podría prestar un estimable servicio a la seguridad jurídica⁸. Por otra parte, según se ha visto, es la adquisición o la transmisión del bien inmueble –dentro de los límites temporales que se derivan de la norma– la operación que pone al interesado en disposición de solicitar información con los efectos vinculantes previstos en el precepto. Para que el art. 90 sea aplicable parece resultar necesario pues, *prima facie*, que se produzca una auténtica transmisión del inmueble –que implicará al mismo tiempo como es natural su adquisición por el destinatario–, y no cualquier otro acto o negocio. De esta forma, cuando el bien inmueble sea objeto de una operación distinta los interesados no tendrán en principio derecho a recibir información vinculante acerca de su valor.

No obstante lo anterior, a nuestro entender el concepto de «transmisión o adquisición» a estos efectos debe interpretarse de forma flexible, incluyendo en él al menos la constitución o transmisión de aquellos derechos reales de goce y disfrute, como el usufructo o el derecho de uso y habitación, cuyo valor se fija por las leyes tributarias en un determinado porcentaje del valor de la plena propiedad. No tendría sentido, por ejemplo, que en un supuesto de transmisión simultánea de la nuda propiedad y del usufructo a distintos destinatarios pudiese recabar información vinculante sobre el valor de su derecho el nudo propietario –adquirente de la propiedad en sentido estricto– y no el usufructuario. Consideraciones similares justifican, a nuestro modo de ver, que la constitución o transmisión independiente del derecho real de goce y disfrute sea tratada, asimismo, como una transmisión a efectos de permitir a los interesados solicitar una valoración administrativa vinculante del derecho adquirido o transmitido. Por otra parte, además, la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute no constituye otra cosa que la enajenación de una parte de las facultades inherentes al pleno dominio, por lo que no resulta en absoluto inapropiado equipararlas a los supuestos de transmisión de la propiedad a efectos de aplicar la norma que se contempla.

Más forzado parece estimar subsumibles en el presupuesto de la norma otras hipótesis que no implican cambios de titularidad en el inmueble, como la segregación o agrupación de fincas, la declaración de obra nueva o la división de la propiedad horizontal, entre otros.

⁷ No prosperó en su día la enmienda número 376 al Proyecto de LGT, presentada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Catalán, por la que se proponía extender el ámbito de la norma a cualquier transmisión de bienes, sin necesidad de que éstos fuesen inmuebles.

⁸ ERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (ob. cit., págs. 85-86), señala que en determinados casos los bienes muebles «pueden ser de enorme interés como posible entrega en pago de impuestos, por poner un ejemplo de actualidad», y subraya cómo la LGT de 2003 no ha dado solución a las demandas de ampliación del presupuesto de la norma a los bienes de esta naturaleza.

Pese a ello, tampoco sería inconveniente que la Administración aceptase facilitar información vinculante en tales casos al amparo del art. 90 LGT, pues no puede decirse que con ello se vea perjudicado ningún interés público digno de tutela y en cambio sí se contribuiría a avanzar en las finalidades que justifican la existencia de la norma, es decir, el reforzamiento de la seguridad jurídica de los obligados tributarios y la reducción de la litigiosidad.

4. Legitimación del solicitante

Conforme al art. 90 LGT, la información vinculante sobre el valor de los inmuebles se facilitará por la Administración a cualquier interesado. No se contempla ninguna otra limitación, por lo que el ámbito de los sujetos legitimados resulta muy extenso. Tienen la consideración de interesados, por supuesto, el adquirente y el transmitente cuando, en virtud de la transmisión del inmueble, hayan de quedar obligados como sujetos pasivos a satisfacer el tributo —o a soportar su repercusión—. Pero el concepto es más amplio pues, de conformidad con el ordenamiento jurídico, deben incluirse en él todos los titulares de intereses legítimos que puedan verse afectados de algún modo por la valoración que se asigne al bien inmueble⁹. Tal sucede, por ejemplo, en el caso de quienes puedan ser declarados responsables del pago en virtud de la normativa tributaria¹⁰. Así pues, la referencia del art. 69.I RAPGI a los obligados tributarios como titulares de la facultad de recibir información deberá interpretarse de forma flexible, conforme requiere la amplitud del concepto de interesado a que alude el art. 90.I LGT¹¹.

Como se ve, el ámbito de sujetos legitimados para solicitar la información puede llegar a resultar muy extenso, aunque será lo más frecuente que quien inste la valoración sea el transmitente o el adquirente del inmueble. Debe tenerse en cuenta por otra parte que la solicitud puede presentarse, y así será en muchos casos, antes de producirse la transmisión. De hecho, en ocasiones, la información administrativa podría incluso apor-

⁹ En virtud del art. 31.I de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se considerarán interesados en el procedimiento administrativo:

«a) Quienes lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.

b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

c) Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva».

Con anterioridad a la promulgación del citado precepto, ya la jurisprudencia constitucional había enunciado un concepto amplio de interesado, considerando como tal a toda persona que tuviera intereses legítimos, aunque no fueran personales sino colectivos, y sólo afectarían al sujeto de manera indirecta (véanse las SSTC 60/1982, de 11-10-1982, 62/1983, de 11-7-1983, y 160/1985, de 28-11-1985).

¹⁰ ROZAS VALDÉS, J.A. (ob. cit., pág. 302), señala que «el eventual solicitante y destinatario de la información será quien esté “interesado” en la misma, lo que en principio abarcaría al eventual adquirente o transmitente del bien objeto del negocio jurídico que se prevé realizar en relación al mismo, pero sin que quepa excluir como intereses legítimos los de terceros involucrados en su desarrollo, como sería el caso de una entidad dispuesta a financiar la operación».

¹¹ Aunque el concepto de obligado tributario, en virtud del art. 35 LGT, resulta ya de por sí notablemente amplio, no está de más insistir en que el concepto relevante a efectos de concretar los sujetos legitimados para solicitar información ha de ser el de interesado, que es el que emplea el art. 90.I LGT.

tar un dato influyente en la decisión de las partes de llevar a cabo la correspondiente operación. En consecuencia, si bien no cabe cuestionar la condición de interesado del potencial adquirente del bien, tampoco tendría que atenderse sin más la petición de valoración de todo aquél que se proclame a sí mismo como futuro adquirente, pues de ese modo cualquier persona tendría expedito el cauce para obtener la información administrativa sólo con declararse dispuesto a adquirir el inmueble. Por eso parecería razonable seguir aplicando lo previsto en el apartado 9.1 de la Instrucción 9/1998, donde con referencia al art. 25 LDGC –precedente de la norma objeto de análisis– se exige que, cuando la información se solicite por una persona distinta del titular del bien, se aporte una autorización de éste a tal efecto¹². El art. 69 RAPGI, sin embargo, ha obviado por el momento la exigencia de este requisito, que por las razones expresadas consideramos interesante mantener. Confiamos en que ello no termine traducéndose en la exigencia de la Administración de que el bien inmueble haya sido ya objeto de transmisión como requisito previo para informar al adquirente de su valor a efectos fiscales.

5. Requisitos de la solicitud

Por lo que se refiere al contenido de la solicitud, el art. 90 LGT no establece especiales requisitos. Parece no obstante obvia la necesidad de que en ella se reflejen los datos identificativos del solicitante, la causa que justifica su condición de interesado –o, si se prefiere, su relación con el bien objeto de valoración, tal y como exigía la Instrucción 9/1998–, así como los datos necesarios para la identificación del inmueble, incluyendo la expresión de cualquier circunstancia relevante para fijar su valor –la Instrucción 9/1998 exigía por ejemplo la consignación de la referencia catastral–. En esta línea, el art. 69.2 RAPGI establece como menciones necesarias del escrito de solicitud las siguientes:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del solicitante y, en su caso, del representante. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse documentación acreditativa de la representación.
- b) Naturaleza del bien, ubicación y características técnicas y físicas que puedan contribuir a su correcta valoración a efectos fiscales por parte de la Administración tributaria.
- c) Lugar, fecha y firma.

¹² Véase la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del director general de la AEAT. Aunque la misma tiene por objeto el procedimiento de aplicación de la norma precedente, es decir, el art. 25 LDGC, no parece inconveniente mantener su utilización con objeto de hacer efectivo lo previsto en el vigente art. 90 LGT, en cuanto no se oponga a lo previsto en éste y en el art. 71 RAPGI. Así lo consideraban **DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R.** [El deber de información y asistencia a los obligados tributarios, *Tirant lo Blanch* (2004), TOL 478871], si bien es verdad que su opinión se expresaba antes de la promulgación del RAPGI.

Por su parte, el art. 69.4 RAPGI prevé también la posibilidad de que la Administración, aparte de recabar los informes que considere precisos a otros centros u organismos, requiera al interesado para que aporte toda la documentación que se estime necesaria a efectos de realizar la valoración. Los datos facilitados a la Administración, tanto en el escrito de solicitud como en contestación al requerimiento posterior de ésta, habrán de ser, por supuesto, verdaderos y suficientes, so pena de que la valoración administrativa nazca privada de los efectos vinculantes que le atribuye el art. 90.2 LGT. Por otra parte, el art. 69.3 RAPGI menciona también la posibilidad de que el interesado incluya en el escrito de solicitud su propia estimación del valor del inmueble, si bien ello carece en principio de utilidad, dado que la falta de respuesta de la Administración no implica una aceptación tácita de la valoración propuesta por el solicitante.

Por último, para que la valoración administrativa surta el efecto vinculante previsto en el art. 90 LGT resulta necesario, conforme al apartado 2 del precepto, que la solicitud se formule antes de terminar el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. De hecho, conviene que el escrito se presente con antelación suficiente como para que el interesado, al declarar, tenga ya conocimiento del valor asignado por la Administración al inmueble. Esta es una posibilidad que, sin embargo, como puede bien comprenderse no depende sólo del solicitante, sino también de la celeridad con la que la Administración emita su contestación.

6. Competencia para efectuar la valoración

De conformidad con el art. 90.1 LGT, la obligación de facilitar información corresponde a cada Administración en relación con los tributos cuya gestión tenga encomendada y los inmuebles situados dentro del territorio de su competencia. Ninguna duda existe, por tanto, si el inmueble está ubicado dentro del territorio al que se extiende la competencia de la Administración encargada de gestionar el tributo devengado como consecuencia de la transmisión. Así pues, no se suscitará incertidumbre alguna cuando la valoración haya de surtir efecto en relación con el ITPAJD, pues será competente para la gestión la Administración autonómica en cuyo territorio esté situado el inmueble [art. 25.2.2º, letras A) y C).1ª de la Ley 21/2001]. Más problemático puede ser en cambio determinar la Administración que ha de pronunciarse si la solicitud de información se refiere a otros tributos y, en particular, al ISD. Utilizando como ejemplo esta última modalidad impositiva, puede suceder que el inmueble se halle situado fuera del territorio de la Comunidad Autónoma encargada de su gestión, dado que, para las transmisiones *mortis causa*, la competencia se establece en función de la residencia del causante y no de la situación geográfica de los bienes [art. 24.2.a) de la Ley 21/2001]. No creemos que, para esta eventualidad, la LGT haya querido excluir el derecho del interesado a recibir información vinculante. En nuestra opinión, por el contrario, la obligación de informar en estos casos debe considerarse que incumbe a la Administración competente para la gestión del tributo, dado que ésta es la que queda obligada a soportar los efectos vinculantes de la valoración —viendo considerablemente limitada, cuando no impedida, su facultad de efectuar una ulterior comprobación de valores—, por lo que no parece razonable que se vea sometida a los

particulares criterios valorativos de una Administración distinta¹³. Cosa diferente es la conveniencia de que para realizar la valoración, la Administración encargada de gestionar el tributo recabe el auxilio de aquellas otras en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble, sin que ello implique facultar a ésta para decir la última palabra al respecto.

7. Significación del carácter vinculante

Conforme al art. 90.2, la información administrativa sobre el valor del inmueble tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado. Para ello será necesario como es lógico, según se mencionó más atrás, que se hayan facilitado a la Administración datos veraces y suficientes para realizar la valoración de modo correcto, así como que la solicitud se haya presentado antes de finalizar el plazo de declaración del tributo.

Desentrañar el significado de esta previsión legal no parece, de entrada, complicado en exceso. La Administración, una vez emitida su respuesta informativa sobre el valor que atribuye al bien objeto de la solicitud, debe respetar de modo necesario su propia valoración, desde luego por lo que se refiere al solicitante y a efectos de fijar las consecuencias fiscales de las transmisiones realizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la notificación. Pero no sólo eso, pues parece obvio que el mismo efecto se ha de entender producido también, de modo retrospectivo, en relación con las transmisiones que hayan tenido lugar antes de notificarse la valoración, siempre claro está que el interesado hubiera cumplido con el requisito de solicitarla antes de concluir el plazo para declarar.

Expresado en otros términos, los efectos vinculantes se traducen en una prohibición de que la Administración proceda a la comprobación de valores si el interesado ha atribuido al inmueble en su declaración un valor conforme con la información recibida. Las consecuencias de la norma, sin embargo, a nuestro modo de ver no se detienen ahí. Cuando la LGT atribuye carácter vinculante a la valoración impide asimismo que la Administración efectúe con posterioridad una comprobación de la que resulte un valor superior al que se hubiera fijado previamente a título informativo. Es decir, el despliegue de los efectos vinculantes no se condiciona a que el obligado tributario se haya ajustado en su declaración al valor consignado en la información administrativa. De hecho, puede suceder que el interesado reciba la notificación de dicha información después de haber declarado, supuesto en el cual habrá debido valorar el bien conforme a su particular criterio, sin que por ello la valoración administrativa notificada después de ese momento pierda sus efectos vinculantes, que en tal caso consistirán en impedir que una eventual comprobación ulterior arroje como resultado un valor más alto que el atribuido inicialmente al bien en la información administrativa. Por eso mismo, teniendo en cuenta la obligación que la Administración tiene en estos casos de facilitar la información requerida, tampoco debería permitirse la comprobación de valores cuando la misma afecte a un inmueble sobre cuyo valor se haya planteado en tiempo y forma una solicitud de información que se encuentre pendiente de respuesta.

¹³ Coincidimos por tanto en este punto con la opinión de **BARQUERO ESTEVAN, J. M.** [La información administrativa a los contribuyentes, Aranzadi (2002)].

Naturalmente, y pese a que no se haga constar así de modo expreso en la LGT, el carácter vinculante de la información descarta también de raíz la posibilidad de que pueda ser constitutiva de infracción la conducta del interesado en lo tocante a la consignación del valor declarado, siempre que éste se corresponda con el facilitado a efectos informativos por la Administración¹⁴. De hecho, en estos casos ni siquiera se podrá elevar el valor declarado del bien mediante una comprobación administrativa posterior con objeto de incrementar la cuota tributaria. Con mayor motivo queda excluida por consiguiente la imposición de sanciones, máxime teniendo en cuenta que en los supuestos contemplados el obligado tributario habrá declarado de forma veraz y facilitando a la Administración la totalidad de los datos necesarios para proceder a la valoración correspondiente, por lo que en ningún caso podrá apreciarse ocultación. Y no sólo eso, ya que en nuestra opinión, tal y como se dijo más atrás, la responsabilidad del obligado tributario debe quedar excluida incluso si no ha recibido respuesta en plazo, pese a haber solicitado de modo correcto la información administrativa.

La norma que se analiza puede plantear, desde otra perspectiva, la necesidad de determinar qué administraciones se ven afectadas por los efectos vinculantes de la valoración. Entendemos no obstante indiscutible que la única condicionada por el sentido de la información emitida es la propia Administración emisora de la misma. En absoluto puede entenderse que la valoración realizada por ésta pueda vincular a ninguna otra Administración, al menos en el sentido que establece el art. 90 LGT, pues el ámbito del citado precepto se limita a los tributos cuya gestión corresponde a quien emite la información prevista en él. Cosa distinta es que, para un tributo donde el valor relevante sea el mismo sobre el que otra Administración ya se ha pronunciado, pueda ser razonable descartar la imputación de infracciones tributarias si se ha declarado conforme a la valoración emitida, aunque no proceda de la Administración competente para la gestión. Pero para apreciar esta circunstancia como excluyente de la culpabilidad habrá que tener muy presente, entre otras cosas, la mayor o menor proximidad de la transmisión a la fecha de la valoración, así como que el valor objeto de la información emitida se encuentre definido de la misma forma que el valor relevante a efectos del tributo exigible –por ejemplo, por aplicarse en ambos casos el *valor real*–, o también la posible vigencia del principio de estanciedad si se trata de tributos diferentes.

En resumidas cuentas, como se ha afirmado más atrás, el art. 90 LGT ha de ser interpretado como una prohibición de que, después de efectuada la valoración prevista en él, se efectúe una comprobación administrativa determinante de un valor superior. La norma sí permite, no obstante, de modo expreso, que se produzca la comprobación posterior de «los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario»; pero ello no puede desvirtuar la finalidad esencial del precepto, de modo que la comprobación que puede llevarse a cabo por la Administración, una vez que ha emitido su información

¹⁴ **ROZAS VALDÉS, J. A.** (ob. cit., pág. 303), tras poner de manifiesto la falta de una exclusión expresa de responsabilidad en estos casos, alcanza la siguiente conclusión: «La razón de que no se mencione expresamente probablemente sea la misma que justifica el que no se mencionen las contestaciones a consultas presentadas por el propio contribuyente, como circunstancia específica de exclusión de responsabilidad: en tanto en cuanto ambas informaciones vinculan a la Administración -...- es redundante afirmar una exención de responsabilidad que se deriva directamente del carácter vinculante de la información comunicada».

sobre el valor; no puede ser una comprobación de valores en sentido propio. De lo contrario, quedaría anulado el efecto vinculante de la valoración previa¹⁵. Cabe entender por tal motivo que la norma se refiere más bien a la posibilidad de que la Administración verifique que la solicitud del interesado cumplía la totalidad de los requerimientos legales para producir los efectos previstos y, en particular, que los datos determinantes del valor del inmueble facilitados por el interesado respondían a la realidad.

Una cuestión más puede plantear el despliegue de los efectos vinculantes previstos en el art. 90 LGT. Se trata de precisar el sentido de su aplicación en aquellos casos en que la Administración haya publicado el valor atribuible al bien inmueble de conformidad con los criterios previstos en el art. 57. Se alude, como es sabido, a la posibilidad de que las distintas administraciones, como medio de evitar conflictos de valoración, publiquen los criterios para fijar los valores de ciertos bienes inmuebles por referencia a su valor catastral, comprometiéndose a no efectuar comprobación de valores si el interesado declara un valor no inferior al resultante de la aplicación de dichos criterios. Se trata de una práctica sobre cuya legalidad, puesta en entredicho con frecuencia en el pasado, no parece posible ya dudar; a la vista de la nueva redacción dada al art. 57 LGT por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Fruto de la reforma, el apartado 1.b) del precepto citado reza ahora como sigue:

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

(...) b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario».

Pues bien, cuando la Administración competente publique los criterios para determinar los valores correspondientes, el art. 134.1 LGT prohíbe que se lleve a cabo la comprobación de valores si el obligado tributario hubiera declarado de conformidad con los coeficientes objeto de publicación. En nuestra opinión, la existencia de estos valores publicados no hace perder su sentido al art. 90. Puede ocurrir de hecho que el interesado considere excesiva la valo-

¹⁵ A propósito de este inciso legal, opina **FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.** (ob. cit., pág. 87): «Ante esta disposición parece forzado entender que la comprobación posterior no podrá recaer, en modo alguno, en el valor ya dado por la Administración, pues entonces ésta sí volvería de lleno contra sus propios actos, algo que resulta inadmisibles. Ello conduce a entender que efectivamente esa comprobación posterior tendrá que limitarse a hechos o circunstancias declarados por el obligado tributario, y sólo en la medida que tales hechos incidan en la valoración, la comprobación realizada podría arrojar un valor distinto».

ración resultante de aplicar los coeficientes, por ejemplo por concurrir en el inmueble características específicas que reduzcan su valor. En tal caso, cabe solicitar la información prevista en el art. 90, con el propósito de que la Administración competente aprecie la circunstancia señalada, y emita una valoración inferior a la que se derivaría de aplicar los criterios generales publicados. Naturalmente, la Administración podrá expresarse en desacuerdo con la pretensión del interesado de rebajar el valor del inmueble, lo que situará a éste en la necesidad de decidir si acepta la valoración administrativa o bien declara de conformidad con su propio criterio, asumiendo las consecuencias de una posible comprobación.

8. Plazo para la contestación, efectos del silencio y posibilidad de impugnar la información

El art. 90 LGT no somete a la Administración a plazo alguno para emitir la información prevista en él. No fue atendida la sugerencia del Letrado del Senado, quien en su Informe sobre el precepto alertó en este punto de la conveniencia de fijar el plazo máximo de contestación¹⁶. Antes de la publicación del RAPGI, se sugirió en algún caso la aplicación del plazo de seis meses previsto con carácter general para resolver los procedimientos de aplicación de los tributos cuando no tienen asignado un plazo específico¹⁷. La solución explícita se ha establecido finalmente por obra del art. 69.6 RAPGI, donde se contempla un plazo máximo de tres meses a tal efecto.

Con todo, sin embargo, por más que la Administración deba emitir su respuesta dentro de un plazo determinado, éste tiene una utilidad escasa o nula, pues no cabe asociar efecto alguno a la falta de contestación tempestiva. De un lado, el último párrafo del art. 90.3 rechaza de modo terminante la posibilidad de entender aceptada en tal hipótesis la valoración del interesado. De otra parte, el primer párrafo del mismo apartado impide entablar recurso alguno contra la información comunicada, por lo que tampoco es dable considerar la falta de respuesta como una desestimación presunta a efectos de su impugnación. Por lo demás, como se ha dicho, tampoco la valoración administrativa explícita emitida conforme al art. 90 LGT podrá ser objeto de recurso. Si no está de acuerdo con ella, el interesado sólo podrá impugnar el acto administrativo por el que se aplique dicha valoración. Se reitera así en esta materia lo previsto para las contestaciones a consultas, cuya impugnación también queda excluida en virtud del art. 89.4 LGT. El citado régimen puede considerarse coherente habida cuenta del carácter estrictamente informativo con que se configura la respuesta administrativa en ambos casos¹⁸.

¹⁶ El Informe del Letrado del Senado indicó, sobre la falta de señalamiento de plazo, que tal circunstancia deja al interesado «en una situación de pendencia, sobre todo cuando el apartado 3 del mismo artículo dice que la falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado. Si se aplica el mismo plazo de seis meses que prevé el art. 88 para las consultas tributarias escritas, debería decirse así claramente» [puede consultarse en el volumen *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, ob. cit., pág. 439].

¹⁷ En este sentido, DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. (ob. cit.).

¹⁸ Como pone de relieve ROZAS VALDÉS, J. A. (ob. cit., pág. 303), «Al igual que se ha hecho con las contestaciones a las consultas, se ha mencionado explícitamente el carácter informativo de la comunicación del valor, excluyéndose, pues, la posibilidad de recurso directo».

9. Anotación final

Como resumen de cuanto queda expuesto, la valoración que merece tras su análisis el art. 90 LGT resulta a nuestro modo de ver positiva en líneas generales. Desde luego, la norma no carece de cierto potencial para reportar efectos beneficiosos, a los contribuyentes y a la Hacienda Pública. En primer término, a título individual, los interesados pueden ver incrementado su nivel de seguridad jurídica, conociendo por anticipado la valoración administrativa de los bienes, con objeto de tenerlo en cuenta al efectuar sus declaraciones tributarias. De esta forma pueden evitar la incertidumbre que siempre genera la eventualidad de un procedimiento ulterior de comprobación. Desde la perspectiva de los intereses generales, la información vinculante puede suponer cierta reducción de la litigiosidad. En cualquier caso, no obstante, la normativa reglamentaria en vigor desde el pasado 1 de enero no ha sido capaz de ofrecer respuestas satisfactorias a todos los interrogantes que plantea la redacción del precepto legal, cuya aplicación sigue suscitando todavía numerosas dudas. ■



ESTUDIOS

■ Reflexiones sobre la tasa por licencia de apertura de establecimientos

■ Francisco García-Fresneda Gea

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de Granada

■ RESUMEN:

En el presente trabajo se estudia la tasa por licencia de apertura de establecimientos. Se parte de un análisis previo del concepto de tasa, para posteriormente delimitar las actividades sujetas a dicha licencia.

Se comentan las cuestiones relativas al cambio de titular en la actividad y la problemática en torno a las actividades profesionales y a los establecimientos accesorios o complementarios. Partiendo del cálculo de las tasas en general, se analiza el cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos, en las ordenanzas municipales y en los tribunales. Por último, se llevan a cabo unas reflexiones finales.

■ PALABRAS CLAVE:

Tasas, licencia de apertura de establecimientos, titular de la actividad, actividades sujetas, actividades profesionales, establecimientos accesorios, gobiernos locales, principio de capacidad de pago, principio de contraprestación individual.

■ SUMARIO:

1. Palabras preliminares
 2. Actividades sujetas a la licencia de apertura de establecimientos
 3. El cambio de titular en la actividad y la licencia de apertura de establecimientos
 4. La problemática en torno a las actividades profesionales
 5. La problemática en torno a los establecimientos accesorios o complementarios
 6. El cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos
 7. Reflexiones finales
-

I. Palabras preliminares

La Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter Público, como bien expresa su denominación dio una nueva definición de tasa. Ello tuvo lugar, en virtud, de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad de los párrafos a) y b) del artículo 24.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, así como de ciertas palabras contenidas en el párrafo c) de dicha norma, con los efectos que se indican en el fundamento décimo de dicha sentencia.

Por su parte, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, vino a dar un nuevo concepto de tasa en el ámbito de actuación de las mismas, concepto al que debe adaptarse la propia Ley de Tasas y Precios Públicos y la Ley General Tributaria, con la finalidad de coordinar la actividad de los distintos *niveles de gobierno*.

En la *exposición de motivos* de la Ley 25/1998, de modificación de las Tasas, se pone de manifiesto que, dicha ley también hace referencia a las haciendas locales, ya que si bien la STC 185/1995, de 14 de diciembre, se circunscribe al contenido de la Ley 8/1989, en cuanto a los precios públicos establecidos por el *gobierno central*, sin pronunciamiento alguno respecto a las normas vigentes sobre precios públicos locales recogida en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley de Haciendas Locales, en la medida en que, de un lado, unos y otros precios participan del mismo fundamento y, de otro, la nueva delimitación que del concepto de tasa hizo la Ley 25/1998, se inspira en los pronunciamientos de dicha sentencia, resulta convincente modificar también la regulación de las tasas y precios públicos locales para adaptarlos a la configuración que se establece en el ámbito estatal.

En virtud de la disposición final 1ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se modificó el artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, quedando redactado de la siguiente forma: «Artículo 6. *Concepto*. Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»¹.

Con esta nueva ley que modifica el concepto de tasa, se pone de manifiesto, una vez más, que dicho concepto legal se puede calificar, a nuestro juicio, de artificial y arbitrario.

A ello se refiere De la Peña Velasco, cuando manifiesta: «Pese a la existencia de una definición legal de esta categoría tributaria, tanto históricamente como en la actualidad el estudio o conceptualización de lo que haya de entenderse por tasa ha sido y es difícil y polémico»².

Como bien ha señalado Simón Acosta, a pesar de los investigadores que se han ocupado *específicamente* de las tasas, resaltan algunas contradicciones que se derivan de su definición, sin embargo, no se han producido posturas abiertamente beligerantes frente a la misma. Antes al contrario, salvo algunas excepciones³, prevalece una actitud de veneración del hecho imponible, en virtud de la cual se acepta y no se discute que determinados hechos imponibles dan lugar a tributos de cierto fundamento –tasas–, aunque a la vez sostiene –con evidente contradicción– que esos tributos quedan desfigurados o cambian de

¹ La exposición de motivos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos manifiesta: «El proceso de ordenación de las tasas en la historia fiscal española no puede decirse que haya sido sencillo ni siquiera que se encuentre terminado. Ello se debe a causas complejas y sobradamente conocidas, derivadas de la génesis, características y peculiar función que estos tributos cumplieron en el sistema tributario, en la financiación de los Entes públicos dotados de cierta autonomía dentro de la estructura del Sector Público e, incluso, en la política retributiva de los funcionarios públicos (...).

A las razones expuestas en los apartados anteriores para justificar la necesidad de esta Ley hay que añadir la que deriva de la inexcusable cohesión que debe existir entre la regulación de estas figuras a efectos del sistema tributario general y el aplicable en el de las Haciendas Territoriales. Mientras que la tasa y el precio son figuras prácticamente residuales en la financiación del Estado, su importancia es evidente en los presupuestos de las Corporaciones locales, donde han alcanzado notable desarrollo. De aquí que la promulgación de la Ley de Financiación de las Haciendas Locales haga necesario unificar las soluciones normativas de ordenación de las tasas y los precios contenidas en el sistema tributario del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, para garantizar la máxima coherencia en la técnica fiscal de los tres niveles territoriales de organización del Estado.

En resumen con la presente Ley se pretende básicamente:

a) Disponer de un instrumento legal para la racionalización y simplificación del sistema tributario y en concreto, del sub-sistema de tasas y exacciones parafiscales que permita, al mismo tiempo, diferenciar la financiación presupuestaria mediante ingresos tributarios en base a la combinación del principio de equivalencia con el de capacidad contributiva».

² De la Peña Velasco, G.: «Las tasas y precios públicos: su proyección en la Hacienda Local», *Palau* 14, n.8, 1989, p.18.

³ Véase, en este sentido:

- Mateo Rodríguez, L.: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, 1978, p.74.

- Checa González, C. y Merino Jara, I.: *Ingresos tributarios municipales*, Cámara Oficial de Comercio e Industria, Cáceres, 1989, p.32.

- Hinojosa Torralvo, J.J.: «Régimen jurídico financiero de las utilidades privativas y los aprovechamientos especiales del dominio público», *Fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada, 1990, p.312.

fundamento cuando la base, la cuota o los obligados tributarios no regulan en consonancia con los fines esenciales y objetivos del tributo en cuestión⁴.

Entre las ideas básicas acerca de las tasas sobre las que han estado de acuerdo la mayoría de los investigadores, podemos señalar: que se trata de un tributo consistente en una obligación debida por quienes utilizan *servicios públicos divisibles* o por los afectados por actividades administrativas particulares o por quienes son autorizados para usar el dominio público. Sin embargo, la polémica surge de inmediato cuando se pretende diferenciar las tasas, de los impuestos y precios públicos⁵.

2. Actividades sujetas a la licencia de apertura de establecimientos

Podemos tomar como punto de partida el artículo 590 del Código Civil —cuya entrada en vigor tuvo lugar en el año 1889—, con relación a las distancias y obras intermedias para ciertas construcciones y plantaciones, el cual dispone: «Nadie podrá construir cerca de una pared ajena o medianera pozos, cloacas, acueductos, hornos, fraguas, chimeneas, establos, depósitos de materias corrosivas, artefactos que se muevan por el vapor o fábricas que por sí mismas o por sus productos sean peligrosas o nocivas, sin guardar las distancias prescritas por los reglamentos y usos del lugar y sin ejecutar las obras de resguardo necesarias, con sujeción en el modo a las condiciones que los mismos reglamentos prescriban.

A falta de reglamento se tomarán las precauciones que se juzguen necesarias, previo dictamen pericial, a fin de evitar todo daño a las heredades o edificios vecinos»⁶.

⁴ Simón Acosta, E.: «Las tasas y precios públicos de las Entidades Locales», en Calvo Ortega, R. y otros: *La Reforma de las Haciendas Locales I*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p.108.

⁵ Con relación a las diferencias entre tasas e impuestos, véanse, entre otros:

-Giannini, A.D.: «Il concetto giuridico di tassa», *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1937, pp.12 y 13.

-Martín Queralt, J.: «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», *Palau* 14, n.4, 1988, pp.3 y 4.

-Simón Acosta, E.: «Las tasas y precios públicos de las Entidades Locales», en Calvo Ortega, R. y otros: *La Reforma de las Haciendas Locales I*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p.109.

-Vicente-Arche Domingo, F.: «Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español», *Civitas REDF*, n.7, 1975,

En cuanto a las diferencias entre tasas y precios públicos, véanse, entre otros:

-Collado Yúrrita, M.A.: «Tasas y precios en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Impuestos*, n.12, 1989.

-Cors Meya, F.J.: «Delimitación entre tasas y precios públicos», *RHAL*, n.57, 1989.

-Ferreiro Lapatza, J.J.: «Tasas y precios públicos: la nueva paraefiscalidad», *Civitas REDF*, n.64, 1989, pp.485 y ss.

-Hinojosa Torralvo, J.J.: «Régimen jurídico financiero de las utilizaciones privativas y los aprovechamientos especiales del dominio público», *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada, 1990, pp.346 y ss.

-Lozano Serrano, C.: «Ordenación de las tasas por las Comunidades Autónomas», *Palau* 14, n.4, 1988, pp.46 y ss.

-Martín Delgado, J.M.: Conferencia de clausura de las II Jornadas de Estudios de Haciendas Locales, *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada, 1990, pp.373 y ss.

⁶ Por su parte, el artículo 591 del Código Civil dispone: «No se podrá plantar árboles cerca de una heredad ajena sino a la distancia autorizada por las ordenanzas o la costumbre del lugar, y en su defecto, a la de dos metros de la línea divisoria de las heredades si la plantación se hace de árboles, y a la de 50 centímetros si la plantación es de arbustos o árboles bajos.

Todo propietario tiene derecho a pedir que se arranquen los árboles que en adelante se plantaren a menor distancia de su heredad».

Fernández Farreres ha puesto de manifiesto: «La insuficiencia de estas previsiones —a las que, complementariamente, desde la perspectiva de la responsabilidad por daños, deben sumarse las del art. 1908 del mismo Código —para la protección de las personas y bienes, crecientemente amenazadas en su tranquilidad, salubridad y seguridad según se avanzaba en el proceso de industrialización, dio paso a una progresiva reglamentación por el Estado de las condiciones mismas del ejercicio de las actividades industriales, tratándose con ello de garantizar la mejor coexistencia de esas actividades con los bienes, derechos e integridad de las personas. Reglamentación estatal que buscaría, además, uniformar la pluralidad de criterios que propiciaba la remisión del Código civil a los “Reglamentos y usos del lugar” (es decir, a las correspondientes Ordenanzas Municipales) estableciendo, pues, puntos y criterios normativos generales de actuación que, interfiriendo la relación Código civil-Ordenanzas Municipales, con el tiempo alcanzarían al propio ejercicio de las competencias ejecutivas municipales»⁷.

Valera Escobar manifiesta, por su parte: «Autoriza el artículo 1 del RSCL a los Ayuntamientos para intervenir la actividad de sus administrados en el ejercicio de la función policial de existir perturbación o riesgo grave de alteración de la tranquilidad, seguridad, salubridad ciudadana, con el fin de restablecer o mantener el orden público; en el sistema urbanístico, para velar por el cumplimiento de los instrumentos de ordenación debidamente aprobados, y en los demás casos legalmente tasados en su motivación y finalidad. Todo ello por medio de Ordenanzas, Reglamentos y Bandos de policía y buen gobierno; sujeción a previa licencia u otro acto de control preventivo y órdenes individuales que impongan un hacer o no hacer; como enumera el apartado 1 del art.84 LBRL»⁸.

A los *gobiernos locales* les corresponde el *control* de la actividad económica, en cuanto al otorgamiento de la licencia de apertura, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22 apartados 1 y 2 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales*, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955. En efecto, dicha norma dispone:

«1. Estará sujeta a licencia la apertura de establecimientos industriales y mercantiles.

⁷ Fernández Farreres, G.: «La licencia de apertura de establecimientos industriales y el régimen de las actividades clasificadas (molestas, insalubres, nocivas y peligrosas)», en Martín-Retortillo, S. y otros: *Derecho Administrativo Económico II, La Ley*, Madrid, 1991, p.458.

Continúa señalando este autor: «Esa progresiva reglamentación se inició entre nosotros, por lo demás, muy tardíamente, porque también tardíamente se fue fraguando el paso de la sociedad agraria a una sociedad industrializada. Se explica, de este modo, que la primera normativa con cierta entidad que al respecto fuera adoptada se localice ya entrado el presente siglo. Como ha señalado T.R.Fernández Rodríguez, la Instrucción General de Sanidad de 12 de enero de 1904, atribuyendo a los municipios las competencias relativas a la supresión, corrección o inspección de las industrias nocivas a la salud primaria, es, al margen de antecedentes poco significativos, la primera normativa que más tarde tuvo continuidad con el Reglamento de Obras, Bienes y Servicios Municipales de 1924 y con la aprobación ya del Reglamento de Industrias Incómodas, Insalubres y Peligrosas de 1925; Reglamento que, en lo sustancial, anticipó las previsiones actualmente contenidas en el vigente RAMINP».

⁸ Valera Escobar, G.: *Articulación práctica en Andalucía de la previa Licencia Autonómica Comercial en la tramitación de la Licencia Municipal de Apertura*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2006, p.49.

2. La intervención municipal tenderá a verificar si los locales e instalaciones reúnen las condiciones de tranquilidad, seguridad y salubridad, y las que, en su caso, estuvieran dispuestas en los planes de urbanismo debidamente aprobados»⁹.

Posteriormente, y por Decreto 2141/1961, de 30 de noviembre, se aprobó el *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas*, que, en virtud, de su artículo 1: «Tiene por objeto evitar que las instalaciones, establecimientos, actividades, industrias o almacenes, sean oficiales o particulares, públicos o privados a todos los cuales se aplica indistintamente, en el mismo la denominación de “actividades”, produzcan incomodidades, alteren las condiciones normales de salubridad e higiene del medio ambiente y ocasionen daños a las riquezas públicas o privada o impliquen riesgos graves para las personas o los bienes»¹⁰.

Otra norma de importancia, la constituye el *Reglamento General de Policía de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas*, aprobado por el Real Decreto 2816/1982, de 27 de agosto¹¹.

No podemos dejar de mencionar, a la propia constitución española de 1978, por la *protección* que otorga al *medio ambiente*. El artículo 45.2 de las *normas supremas* consagra el derecho a disfrutar de un *medio ambiente* adecuado para el desarrollo de la persona, a la vez que configura como una auténtica *función colectiva* la custodia de la utilización racional de los recursos y la defensa y restauración del *medio ambiente*¹².

¹⁰ El artículo 3 del Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961, define qué se entiende por cada una de las actividades calificadas como molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. «Art.3. Molestas. Serán calificadas como molestas las actividades que constituyan una incomodidad por los ruidos o vibraciones que produzcan o por los humos, gases, olores, nieblas, polvos en suspensión o sustancias que eliminen.

Insalubres. Se calificarán como insalubres las que den lugar a desprendimiento o evacuación de productos que puedan resultar directa o indirectamente perjudiciales para la salud humana.

Nocivas. Se aplicará la calificación de nocivas a las que, por las mismas causas, puedan ocasionar daños a la riqueza, forestal, pecuaria o piscícola.

Peligrosas. Se consideran peligrosas las que tengan por objeto fabricar, manipular, expender o almacenar productos susceptibles de originar riesgos graves por explotaciones, radiaciones u otros de análoga importancia para las personas o los bienes».

¹¹ El artículo 1 apartado 1 del Real Decreto 2816/1982, de 27 de agosto, dispone: «Serán aplicables los preceptos del presente Reglamento a los espectáculos, deportes, juegos, recreos y establecimientos destinados al público, enumerados en el Anexo y a las demás actividades de análogos características, con independencia de que sean de titularidad pública o privada y de que se propongan o no finalidades lucrativas».

¹² El Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto que resulta necesario compatibilizar, a través de las técnicas que en la normativa se consideren oportunas, la protección, tanto del desarrollo económico, como del medio ambiente. En este sentido, la STC 64/1982, de 4 de noviembre -dictada con ocasión del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra una Ley catalana estableciendo normas adicionales de protección de los espacios de especial interés natural afectados por actividades extractivas-, señala: «El art.45 recoge la preocupación ecológica surgida en las últimas décadas en amplios sectores de opinión que se ha plasmado también en numerosos documentos internacionales. En su virtud no puede considerarse como objetivo primordial y excluyente la explotación al máximo de los recursos naturales, el aumento de la producción a toda costa, sino que se ha de armonizar la “utilización racional” de esos recursos con la protección de la naturaleza, todo ello para el mejor desarrollo de la persona y para asegurar una mejor calidad de vida. Estas consideraciones son aplicables a las industrias extractivas como a cualquier otro sector económico y supone, en consecuencia, que no es aceptable la postura del representante del Gobierno (...) de que existe una prioridad absoluta del fomento de la producción minera frente a la protección del medio ambiente. Recuérdese también que la “calidad de vida” que cita el art.45 y uno de cuyos elementos es la obtención de un medio ambiente adecuado para promoverla está proclamada en el preámbulo de la Constitución y recogida en algún otro artículo como el 129.1. Sin embargo, debe advertirse —puntualiza el TC— que la Constitución impone asimismo “el deber de atender al desarrollo de todos los sectores económicos” (art.130.1), deber al que hace referencia el art.55.1 del Estatuto de Cataluña. Ese desarrollo es igualmente necesario para lograr aquella mejora. La conclusión que se deduce del examen de los preceptos constitucionales lleva la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente la protección de ambos bienes constitucionales: el medio ambiente y el desarrollo económico».

Junto a la normativa anterior han ido surgiendo otras normas dictadas por los gobiernos regionales, lo cual ha provocado el pasar de una situación de unidad normativa a otra de dispersión normativa y otorgando a las normas estatales un carácter supletorio¹³.

El artículo 84 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local de 2 de abril de 1985, dispone: «I.- Las Corporaciones Locales podrán intervenir la actividad de los ciudadanos a través de los siguientes medios: b) Sometimiento a previa licencia y otros actos de control preventivo».

Para determinar qué actividades económicas están sujetas a *licencia de apertura de establecimientos*, habrá que tener en cuenta, por un lado lo dispuesto por la normativa estatal, y por otro lado, lo dispuesto por las normativas regionales. Cada una de las actividades se encuadrará en uno de los siguientes tres grupos: actividades inocuas; actividades clasificadas; espectáculos públicos y actividades recreativas¹⁴.

¹³ Entre las normas dictadas por los gobiernos regionales, podemos citar:

- Andalucía: Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental
- Balears: Ley 8/1995, de 30 de marzo, de atribución de competencias a los consejos insulares en materia de actividades clasificadas y parques acuáticos.
- Canarias: Ley 1/1998, de 8 de enero, de Espectáculos Públicos y Actividades Clasificadas.
- Castilla y León: Ley 1/2003, de 8 de abril, de Prevención Ambiental.
- Cataluña: Ley 10/1990, de 15 de junio, sobre Policía del Espectáculo, Actividades Recreativas y Establecimientos Públicos.
- Extremadura: Decreto 19/1997, de 4 de febrero, sobre Reglamentación de ruidos y vibraciones.
- Galicia: Ley 7/1997, de 11 de agosto, de Protección contra la Contaminación Acústica.
- Madrid: Ley 2/2002, de 19 de junio, de Protección del Medio Ambiente. Evaluación Ambiental.
- Murcia: Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente.
- Navarra: Ley Foral 16/1989, de 5 de diciembre, de Control de las Actividades clasificadas para la Protección del Medio Ambiente.
- País Vasco: Ley 4/1995, de 10 de noviembre, de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas.
- Rioja: Ley 4/2000, de 25 de octubre, de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas de la Comunidad Autónoma de la Rioja.
- Valencia: Ley 3/1989, de 2 de mayo, sobre Actividades Clasificadas

¹⁴ En el ámbito territorial de Andalucía las actividades inocuas son definidas por exclusión, considerándose como tales las que no aparecen recogidas en los Anexos de la Ley 7/1994, de Protección Ambiental.

De este modo, en Andalucía son actividades clasificadas las recogidas en los Anexos Primero, Segundo y Tercero de la citada Ley 7/1994. La protección ambiental se lleva a cabo, respectivamente, a través de medidas de Evaluación de Impacto Ambiental –para las actividades recogidas en el Anexo Primero–, Informe Ambiental –para las actividades recogidas en el Anexo Segundo–, y Calificación Ambiental –para las actividades recogidas en el Anexo Tercero–.

Entre las actividades recogidas en el Anexo Primero, podemos citar: Centrales térmicas y otras instalaciones de combustión con potencia térmica de al menos 300 mw, así como centrales nucleares; Instalaciones para el aprovechamiento de energía eólica cuya potencia nominal total sea igual o superior a 1 MW; Plantas siderúrgicas integrales; Instalaciones químicas integradas; Construcción de autopistas y autovías; Puertos comerciales; Grandes presas; Extracción a cielo abierto de hulla, lignito u otros minerales; Instalaciones de gestión de residuos sólidos urbanos y asimilables a urbanos; Extracción de hidrocarburos; Instalaciones de oleoductos y gaseoductos; Transporte aéreo de energía eléctrica de alta tensión igual o superior a 66 kV.

Entre las actividades recogidas en el Anexo Segundo, podemos citar: Plantas clasificadoras de áridos y plantas de fabricación de hormigón; Industrias agroalimentarias, tales como, productos lácteos, cerveza, mataderos, fabricación de harina y sus derivados, elaboración de vino, fábricas de conservas de productos animales y vegetales, almazaras y aderezo de aceitunas; Transporte aéreo de energía eléctrica de alta tensión inferior a 66 kV; Instalaciones destinadas a la producción de energía hidroeléctrica; Instalaciones para el aprovechamiento de la energía eólica cuya potencia nominal total esté comprendida entre 300 kW y 1 MW; Fabricación de vidrio; Fábricas de piensos compuestos; Fabricación de ladrillos, tejas, azulejos y demás productos cerámicos; Complejos deportivos y recreativos, campings y campos de golf, en suelo no urbanizable; Grandes superficies comerciales e hipermercados; Centrales térmicas y otras instalaciones de combustión con potencia térmica inferior a 300mW.

Entre las actividades recogidas en el Anexo Tercero, podemos citar: Talleres de géneros de punto y textiles; Lavanderías; Imprentas y artes gráficas; Almacenes al por mayor de artículos de droguería y perfumería; Garajes, aparcamientos y estaciones de autobuses; Establecimientos hoteleros; Restaurantes, cafeterías y bares; Pubs; Discotecas y salas de fiesta; Salones recreativos y bingos; Cines y teatros; Gimnasios; Carnicerías, almacenes y venta de carnes; Pescaderías, almacenes y venta de pescado; Panaderías y obradores de confitería; Supermercados y autoservicios; Almacenes y venta de frutas y verduras; Talleres de reparación de vehículos a motor y de maquinaria en general; Estaciones de servicio dedicados a la venta de gasolina.

Como ha puesto de manifiesto Cano Murcia: «Si con carácter general podemos afirmar que están sujetas a licencia la apertura de establecimientos industriales y mercantiles, de carácter público o privado, también tendremos que aclarar que esta afirmación al tener carácter indeterminado puede llevar a equívocos y contradicciones por cuanto el concepto es tan amplio que nos obliga necesariamente a tener que concretarlo para así poder establecer una clasificación acorde con las circunstancias legislativas actuales»¹⁵.

Dado el carácter de este estudio, aludimos principalmente a la normativa estatal. Desde que se aprobó el *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955*, en el que se determinaron las actividades sometidas a licencia de apertura de establecimientos, hasta el momento presente, se ha producido un cambio, tanto cuantitativo como cualitativo en las actividades económicas que necesitan la previa autorización del *gobierno local* para su funcionamiento¹⁶.

El artículo 22 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955* exige licencia de apertura para los «establecimientos industriales y mercantiles». A su vez, el artículo 9.5 de dicho Reglamento, que regula las solicitudes de licencia distingue, por un lado, entre apertura de pequeños establecimientos, y por otro lado, apertura de mataderos, mercados particulares y, en general, grandes establecimientos.

Posteriormente, el *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961*, dispuso un sistema de *numerus apertus*, a tenor de lo dispuesto en su artículo 2: «Quedan sometidas a las prescripciones de este Reglamento, en la medida que a cada una corresponda, todas aquellas «actividades» que a los efectos del mismo sean calificadas como molestas, insalubres, nocivas o peligrosas, de acuerdo con las definiciones que figuren en los artículos siguientes e independientemente de que consten o no en el nomenclátor anejo, que no tiene carácter limitativo».

¹⁵ Cano Murcia, A.: *Manual de Licencias de Apertura de Establecimientos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p.38.

¹⁶ Valera Escobar ha puesto de manifiesto: «Se considera a esta modalidad de licencia como aquella declaración de voluntad municipal, concretada en el acto administrativo reglado de otorgamiento, por el que se remueven los obstáculos que en cada caso limitan el derecho de los ciudadanos a la libertad de creación de Empresas, previa adopción de la legalidad de tal actuación a través de un procedimiento en el que se valoran todas las circunstancias concurrentes, por lo que cualquier restricción al preexiste derecho exigirá la constatación por parte de la Administración de razones excepcionales que aconsejen su limitación. Tiene el instituto jurídico de licencia administrativa de apertura especial incidencia en el efectivo ejercicio de la libertad de empresa, en cuanto queda sometida toda actividad mercantil e industrial a su control preventivo en la búsqueda permanente del equilibrio entre el lucro privado y las exigencias derivadas del interés general. Motivo más para que esta intervención necesaria se justifique plenamente en aquellas actividades legalmente clasificadas que puedan producir incomodidades, alteren las condiciones normales de salubridad e higiene del medio ambiente y ocasionen daños a la riqueza pública o privada, o impliquen riesgos graves para la seguridad de las personas o bienes, protegido constitucionalmente como está en el artículo 45 “el derecho de todos a disfrutar de un medio ambiente adecuado”, así como el correlativo deber general de velar por el mismo que asumen todos los poderes públicos. Encuadrar, por tanto, la licencia de apertura como variedad de las llamadas “autorizaciones de funcionamiento”, significa que aquélla no agota todos sus efectos jurídicos en el acto en sí de otorgamiento, sino que origina una relación continua del Promotor con la Administración, prolongada en sucesivas revisiones que sean conformes a la primera apreciación». Valera Escobar, G.: *Articulación práctica en Andalucía de la previa Licencia Autonómica Comercial en la tramitación de la Licencia Municipal de Apertura*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2006, pp.89-90.

La técnica del *numerus apertus* la continúa el *Reglamento General de Policía de Espectáculos Públicos y Actividades Recreativas de 1982*, al disponer en su artículo 1: «Serán aplicables los preceptos del presente Reglamento a los espectáculos, deportes, juegos, recreos y establecimientos destinados al público, enumerados en el Anexo y a las demás actividades de análogas características, con independencia de que sean de titularidad pública o privada y de que se propongan o no finalidades lucrativas»¹⁷.

Al margen de las actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas, que se denominan genéricamente como *actividades clasificadas*, se encuentran otras que reciben la denominación de *actividades inocuas*. La principal característica de estas últimas se basa en la presunción de no causar efectos insalubres, molestos, nocivos y peligrosos, estando excluidos del procedimiento que establece el *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961*, para obtener la licencia.

En consecuencia, las licencias de aperturas de establecimientos, las podemos agrupar en dos clases:

- La licencia de *actividades clasificadas* como «molestas, insalubres, nocivas y peligrosas», cuya regulación general es el *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961*, cuya relación detallada figura en su Anexo I. Esto, no obstante, del régimen específico –y como tal preferente– relativo a las licencias de apertura de establecimientos o recintos para *espectáculos públicos o actividades recreativas*, dispuesto en el Real Decreto 2816/1982.
- La licencia de apertura de establecimientos destinados a *actividades inocuas*, que se ajustará al régimen general contenido en los artículos 9 y 22 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955*. En este grupo se encuentran todas aquellas actividades que no están comprendidas en ninguno de los grupos afectados por las actividades clasificadas, espectáculos públicos y recreativos.

3. El cambio de titular en la actividad y la licencia de apertura de establecimientos

Cuando se produce el *cambio de titular en una actividad*, habrá que conocer, si resulta o no necesario, en cuanto a la *licencia de apertura de establecimientos*, proceder a la solicitud de una nueva, o por el contrario se produce la transmisibilidad o traspaso de dicha licencia.

¹⁷ No obstante, en contra de dicha línea normativa del *numerus apertus*, se pronuncia el Real decreto 1302/1986, de 28 de junio, de Evaluación del Impacto Ambiental, que en su artículo 1 dispone que se someterán a impacto ambiental las actividades comprendidas en el anexo a dicho Real Decreto, sin posibilidad de que también lo serán aquellas actividades de carácter análogo. En igual sentido, la Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental de Andalucía que en sus artículos 11 -Evaluación de Impacto Ambiental-, 22 -Informe Ambiental- y 32 -Calificación Ambiental-, se remite a las actividades que en los anexos «cerrados» se incluyen, lo que excluye cualquier inclusión por analogía o semejanza, tal como el Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961 permite, con una especial incidencia en esta Comunidad Autónoma, y que es la derivada de la no aplicación del citado Reglamento en Andalucía –preámbulo del Decreto 297/1995, de 19 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Calificación Ambiental-, al señalarse: «Con la aprobación y entrada en vigor de este Reglamento se cumple el supuesto previsto en dicha Disposición –Disposición Final Tercera de la Ley 7/1994- y deja por consiguiente de aplicarse en Andalucía el Reglamento de 1961».

En cuanto a las *actividades no clasificadas o inocuas*, el artículo 13 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955* dispone:

- «1. Las licencias relativas a las condiciones de una obra, instalación o servicio serán transmisibles, pero el antiguo y nuevo constructor o empresario deberán comunicarlo por escrito a la Corporación, sin lo cual quedarán ambos sujetos a todas las responsabilidades que se derivaren para el titular.
2. Las licencias concernientes a las cualidades de un sujeto o al ejercicio de actividades sobre bienes de dominio público serán o no transmisibles, según se prevea reglamentariamente, o en su defecto, al otorgarlas.
3. No serán transmisibles las licencias cuando el número de las otorgables fuere limitado»¹⁸.

Por lo que se refiere a las *actividades clasificadas*, habrá que atenerse a lo establecido en la disposición transitoria tercera del *Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961*, además de la normativa de los gobiernos regionales¹⁹. La citada disposición transitoria tercera dispone: «*Reforma, ampliación o traspaso*. No se podrán conceder licencias para la ampliación o reforma ni se autorizará el traspaso de industrias o actividades que no reúnan las condiciones establecidas en este Reglamento, a no ser que las medidas correctoras que se adopten eliminen con la debida garantía las causas determinantes de su calificación como actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas»²⁰.

¹⁸ Habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 15.1 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955*, según el cual: «Las Licencias relativas a las condiciones de una obra o instalación tendrán vigencia mientras subsistan aquéllas». De este modo, toda variación de las características del local o de la instalación que en él se desarrolle, dará lugar a la correspondiente inspección municipal, actividad que ocasionará la expedición de una nueva licencia y, a su vez, la exacción de la correspondiente tasa».

¹⁹ En cuanto a la normativa de los gobiernos regionales, podemos traer a colación, entre otras:

- Navarra: Ley Foral 16/1989, de 5 de diciembre, de control de actividades clasificadas para protección del medio ambiente. Artículo 6.3: «Las licencias serán transmisibles debiendo ser notificada su transmisión a la Corporación a efectos de determinar si el sujeto titular de la actividad y las responsabilidades que de tal condición se derivaren».

²⁰ Sobre el fundamento y transmisibilidad de la licencia de apertura de establecimientos se ha pronunciado el Tribunal Supremo en varias sentencias. Así, la STS de 4 de diciembre de 1984 -RJ Aranzadi 6627- pone de manifiesto: «La concepción de la empresa como una organización unitaria de varios elementos patrimoniales y relaciones jurídicas de hecho no supone que su transmisión intervivos tenga necesariamente que realizarse como una universalidad a través de un negocio único, sino que es compatible con la celebración de distintos y variados contratos recayentes de manera singular sobre cada uno de los elementos que integran la empresa, siempre y cuando la unidad de la empresa y su continuidad se mantenga en la intención de los contratantes como el objeto de transmisión; esta intención y finalidad, en el caso de autos, se exterioriza de manera manifiesta en el contenido de los documentos acompañados con la demanda, según los cuales el adquirente adquiere en arrendamiento el local con la obligación de mantener el destino de taller de ebanistería, compra la maquinaria del mismo y, "como continuador de las industrias", se obliga a hacerse cargo del personal que constituye la plantilla, con lo que en el aspecto estrictamente administrativo no pueden desconocerse que concurren esos elementos de continuidad con la actividad que se ejercía con licencia en el local arrendado y ello constituye dato suficiente para apreciar, en el campo de la intervención administrativa, que se ha producido un traspaso y sobre tal hecho debe enjuiciarse la legalidad de los acuerdos».

En cuanto a la tasa por licencia de apertura, el *cambio de titular en la actividad* puede conllevar o no su cobro dependiendo de la actividad que realice el *gobierno local*, concretada en si se produce o no la inspección del establecimiento. Esta es la postura de los tribunales, tal como ponen de manifiesto dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 21 de marzo de 1997²¹.

La primera sentencia sostiene: «En los supuestos de cambio de titularidad, con carácter general, no cabe exigir el pago de tasa alguna, puesto que no se produce actividad administrativa relevante, sino que ésta se limita a un mero cambio en los registros municipales y, a lo sumo, a una comprobación rutinaria de la continuación de la misma por el nuevo titular; pero en este caso sí puede hablarse de actividad administrativa relevante, derivada de la comprobación por parte del municipio del cambio en las condiciones de ejercicio de la actividad, ya que con ocasión del cambio de titularidad se pusieron de manifiesto ciertas alteraciones en el local y en lo que venía siendo el desarrollo de su actividad (deficiencias higiénico-sanitarias, de seguridad, etc.), por lo que la tasa está justificada».

La segunda sentencia, por su parte, manifiesta: «Si bien es cierto que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial citada en la demanda, en los supuestos de cambio de titularidad, con carácter general, no cabe exigir el pago de tasa alguna, puesto que no se produce actividad administrativa relevante, sino que ésta se limita a un mero cambio de los registros municipales y, a lo sumo, a una comprobación rutinaria de la continuación de la misma actividad por el nuevo titular, no es menos cierto que si con el cambio de titularidad se produce una actividad administrativa relevante, generalmente derivada de la comprobación por parte del municipio del cambio en las condiciones de ejercicio de la actividad, ocasionen bien por el paso del tiempo, bien por el nuevo titular, o bien por la modificación en el

Por otra parte, la STS de 27 de junio de 1994 -RJ Aranzadi 4999-, expresa: «Nadie puede poner en duda que una licencia de apertura, en cuanto tal, es un acto reglado en que se reconoce al administrado el derecho a hacer algo que se encuentra dentro de los límites del ordenamiento jurídico, y que tal licencia puede ser transmisible, sobre todo cuando se trata simplemente de una mutación de la titularidad de aquella por un cambio de nombre, ya que en la concesión de la primera licencia no ha habido necesidad de ponderar las condiciones de la persona, por tratarse, en el caso, del tipo de licencias calificadas de reales y objetivas, no incursas en ninguna de las clases que pueden impedir su transmisión, de acuerdo con lo regulado en el artículo 13 RSCL. Así las cosas, ninguna objeción se puede formular a la fundamentación de la sentencia apelada por entender transmisible la licencia de apertura concedida al anterior titular de la misma, máxime cuando el Ayuntamiento apelante, pese a las consideraciones aducidas en su escrito de alegaciones, en ningún momento procedió a la tramitación del correspondiente expediente contradictorio para dejar sin efecto dicha licencia si, como ahora alega, entendía que se habían incumplido las condiciones a las que estaba subordinada o procedía su revocación por concurrir alguna de las circunstancias a que se refiere el artículo 16 del citado Reglamento. Procedente será, por consecuencia, la desestimación del recurso de apelación deducido por el Ayuntamiento demandado».

²¹ *Jurisprudencia Tributaria*, 1997, 371.

desarrollo de la actividad o en el local donde se lleva a cabo, procede la exacción de la correspondiente tasa»²².

4.- La problemática en torno a las actividades profesionales

Tal y como dispone el artículo 22 del *Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 1955*, estará sujeta a licencia la apertura de establecimientos industriales y mercantiles. González Pueyo señala: «Se ha venido considerando por la jurisprudencia como establecimientos mercantiles o industriales aquellos en que se realizan actividades sujetas a la anti-gua Contribución Industrial, y, en la actualidad, a las cuotas de Licencia Fiscal»²³.

²² Con similares palabras se pronunció el Tribunal Supremo. Así en la STS de 22 de Febrero de 1996 -RJ Aranzadi 1733-, se indicaba: «La Sala no comparte el primero de los criterios de la sentencia de instancia. Es cierto que en alguna ocasión esta Sala ha declarado que el cambio de titularidad de un local constituye el supuesto de hecho determinante de una nueva tasa por licencia de apertura (Sentencias de 27 de enero de 1976, 13 diciembre 1978 (RJ 1978, 4629) y 23 de febrero 1983 (RJ 1983, 1047), pero también lo es que, en otras, se ha mantenido la tesis de que el simple cambio de titularidad, sin que se produzca alteración alguna en las condiciones objetivas del local no permite al Ayuntamiento exigir tasa por un servicio que se limita a la simple constatación de ese cambio (Sentencias de 16 de mayo 1969 y 15 octubre 1981). La Sentencia de esta Sala de 19 de junio 1995 (RJ 1995, 4709) sigue en esta dirección, teniendo en cuenta que para que pueda exigirse tasa por licencia de apertura es preciso que el titular haya de proveerse de una licencia de aquella clase y que de los artículos 13 y 14 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio 1955, se desprende una radical diferencia entre las licencias personales, en cuya concesión se tiene en cuenta primordialmente las cualidades personales del sujeto autorizado y las reales en que dichas cualidades no tienen relevancia frente a las condiciones objetivas de la obra, instalación o servicio autorizado, que es el aspecto realmente trascendente, con la consecuencia de que así como las primeras no son transmisibles, sí lo son las licencias reales (excepto aquéllas cuyo número sea limitado, art.13.3) cuya validez no deriva de quién sea el sujeto autorizado, sino de las condiciones en que la actividad se desarrolle, hasta el punto de que si el artículo 13 del citado Reglamento impone la obligación de comunicar la transmisión a la Corporación autorizante, la sanción por el incumplimiento de dicha obligación no es la caducidad de la licencia, sino la responsabilidad del antiguo titular conjuntamente con el nuevo por las obligaciones que deriven del ejercicio de la industria por este último, y así el artículo 15.1) del mismo Reglamento, determina que las licencias relativas a las condiciones de una instalación, tendrán vigencia mientras subsistan aquéllas, de donde se deduce que las alteraciones subjetivas no determinan el fin de la licencia concedida si las condiciones objetivas del establecimiento permanecen inalteradas.

El segundo elemento requerido para la exigibilidad de una tasa es que el Ayuntamiento preste un servicio tendente a la verificación de que conforme a la normativa aplicable en cada caso pueda concederse la autorización solicitada. Como hemos declarado en Sentencia de 13 octubre 1992 (RJ 1992, 8465), el hecho imponible en la tasa viene constituido por la prestación de un servicio que beneficia o afecta de modo particular al sujeto pasivo, por lo que la mera existencia de un servicio municipal no es suficiente para constituir a una persona en sujeto pasivo de la tasa establecida para su financiación, si el servicio no se presta de alguna manera en que aquélla pueda conectarse a éste, en forma de beneficio efectivo o provocación de una actividad municipal. Tratándose de licencias de apertura de establecimientos, el servicio cuya realización constituye el hecho imponible de la tasa es el relativo a la comprobación que la licencia solicitada se ajusta a las condiciones legales y reglamentariamente establecidas para su concesión, no al servicio de policía prestado con carácter general por el Ayuntamiento para asegurar el mantenimiento de la actividad autorizada dentro de los límites de la licencia.

En el supuesto que ahora examinamos, pese a lo afirmado por el Tribunal de instancia, no existe ningún cambio en la actividad desarrollada en el local para el que se concedió a Simago, SA, licencia de apertura, licencia en que se reiteran las condiciones que se habían impuesto a la anterior titular, Midco, SA hasta el punto que al dorso del impreso oficial empleado en el acuerdo de concesión, se indican para "Simago, SA" determinadas prescripciones en el ejercicio de la actividad que no son sino literal reproducción de las que ya se contenían en el documento de concesión de licencia de apertura de ese mismo local a Midco, SA, por lo que tampoco puede compartirse la tesis de la sentencia de instancia referente a la efectiva prestación de un servicio municipal justificador de la tasa aquí cuestionada».

²³ González Pueyo, J.: *Las Tasas*, Banco de Crédito Local, Madrid, 1988, p.66.

Para Pagés i Galtés «tras la sustitución de la Licencia Fiscal por el Impuesto sobre Actividades Económicas, habrá que entenderse por tales establecimientos mercantiles o industriales los que están afectos a actividades clasificadas en la sección I de las Tarifas del IAE»²⁴.

Sin embargo, habrá de tenerse en cuenta que, a tenor de lo dispuesto en la regla 3.3 de la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando una entidad o una unidad económica de las previstas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la sección 2ª de las tarifas –actividades profesionales–, deberá matricularse y pagar por la actividad correlativa o análoga de la sección 1ª de aquéllas –actividades empresariales–²⁵.

Los tribunales en cuanto a la sujeción de los profesionales a la *licencia de apertura de establecimientos* se han pronunciado en reiteradas ocasiones. Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 1 de febrero de 1991 manifestaba²⁶: «La tesis defendida por el Ayuntamiento –exigibilidad de previa licencia de apertura– sería admisible si, en efecto, el despacho en que el abogado ejerce su profesión constituye un establecimiento mercantil o industrial o, en otro aspecto, si el ejercicio de ésta supone de algún modo una actividad incidente en él, pero hay que rechazar ambas hipótesis en la medida en que, en cuanto a la primera, aunque como entiende dicha parte, del vocablo “establecimiento” puede participar un despacho u oficina, a los efectos que interesan el mismo se objetiva con una calificación específica de “industrial” o “mercantil”, que no cabe atribuir aquel en que el abogado ejerce su profesión, porque éste no es titular de una industria ni un comercio y, en cuanto a la segunda, porque la actividad, en sí misma, no es molesta, ni insalubre, ni nociva, ni peligrosa, si bien en casos excepcionales, siempre de obligada justificación por la Administración municipal, por los elementos de su instalación o por cualquier otra circunstancia –por lo demás comunes a otras actividades o usos y no privativos de aquéllas– resulta que lo es y, en consecuencia, es procedente que se adopten las medidas correctoras que en cada caso requiera la licencia que ha de ser solicitada».

Cano Murcia considera que la aplicación de la jurisprudencia sobre la actividad de abogado «es aplicable a todas aquellas que comparten las mismas características, y entre las que nos encontramos, en primer lugar, la actividad profesional de Procurador de los Tribunales, y en segundo lugar las de Arquitecto, Ingeniero, Médico, etc., actividades todas ellas que se desarrollan en un marco de relación directa profesional-cliente, pero alejado del carácter de pública concurrencia que caracteriza a las actividades comerciales e industriales»²⁷.

²⁴ Pagés i Galtés, J.: «Las tasas en particular», en Ferreiro Lapatz, J.J. y otros: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p.466.

²⁵ Según Pagés i Galtés: «Estamos ante una ficción legal que, en aras al principio de estanqueidad tributaria y a falta de remisión normativa, tan sólo afecta al IAE. Por tanto, las actividades profesionales ejercidas por personas jurídicas o entes sin personalidad deberán continuar reputándose como actividades profesionales a efectos de la tasa por licencia de apertura, resultándoles, en consecuencia, de aplicación la doctrina jurisprudencial (recogida, entre otras, por la STS de 18 de noviembre de 1965, Ar.5329) tendentes a excluir los locales profesionales del ámbito de sujeción de la referida tarifa». Pagés i Galtés, J.: «Las tasas en particular», en Ferreiro Lapatz, J.J. y otros: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p.466.

²⁶ RJ Aranzadi 1991, I 163

²⁷ Cano Murcia, A.: *Manual de Licencias de Apertura de Establecimientos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p.185.

Sin embargo, resulta importantísimo destacar que el tratamiento que reciben los profesionales en la *licencia de apertura de establecimientos* no es uniforme. Así, y en concreto, en las actividades ejercidas por los médicos, resulta necesario proceder a efectuar algunas diferenciaciones.

En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en sentencia de 3 de octubre de 1997, ha indicado en su *fundamento tercero*: «Es un hecho evidente que no estamos en presencia de una mera consulta profesional, sino de una clínica con acceso directo desde la vía pública, existencia de diversas dependencias y apartados propios de la actividad y, por tanto, con un despliegue de medios personales y materiales que exceden, en mucho, del simple concepto de consulta médica para integrarse en el de centro médico o clínica. De ahí que la licencia de apertura sea necesaria e imprescindible, como requisito previo al ejercicio de la actividad, mediante la cual se controla la adecuación de ésta a la legalidad y se previene los posibles inconvenientes que aquel ejercicio pueda ocasionar a quienes habitan en su entorno. Es clara, a este respecto, la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1987 (RJ 1987, 4174), referida a un centro médico de similares características al que ahora es objeto de controversia, para el cual, no sólo exige la licencia de apertura, sino el procedimiento previsto en el Reglamento de 30 noviembre 1961 (RCL 1961, 1736, 1923; RCL 1962, 418 y NDL 16641), de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas»²⁸.

Con similares palabras se había pronunciado el Tribunal Supremo con anterioridad, así en los fundamentos de la STS de 1 de abril de 1987, se manifestaba: «*Tercero*. Si el objetivo de toda licencia es la de ejercer un control previo, en la función de policía de la Administración, de actividades de los ciudadanos, en principio lícitas, pero que pueden colisionar con los intereses generales de la comunidad o con un orden jurídico especial, a respetar en todo caso, para lo que se concede la habilitación necesaria en el propio Reglamento de Servicios (artículos 5, 8 y siguientes), no exento de cobertura legal, dado el amplio cuadro de competencias reconocidas a las Corporaciones Locales –a los Ayuntamientos– en el artículo 101 de la Ley de 24 de junio de 1955 (R. 1956, 74, 101 y N. Dicc.611); si esto es así resulta contradictorio que una actividad como la ejercida por este Centro médico, por modesto que sea, pero que implica un acceso al mismo del público y una existencia de instalaciones que requieren precauciones especiales, según los informes obrantes en el expediente, no necesite de previa licencia de apertura, cuando, como el Tribunal de la Territorial entiende, se hace preciso seguir nada menos que el trámite más completo regulado en el citado Reglamento de 1961. *Cuarto*. Por otra parte, no puede desconocerse que un Centro médico, y máxime con estas instalaciones, por las condiciones de seguridad e higiénicas que requiere, encaja perfectamente en la calificación de “establecimiento”, sin que para ello se precise la connotación, además, de “mercantil”, en el sentido por el que tanto quieren distanciarse de él los profesionales liberales. Hay que tener en cuenta que la Ley de Régimen Local de 1955 tipificaba, con una de las exacciones municipales, la tasa por la licencia de apertura de establecimientos (artículo 440.8), sin añadir más calificativos: que el repetido Reglamento de Servicios exige licencia para la apertura “de todas clase de establecimientos (artículo 9.1.7.c)” y que la Ordenanza Fiscal Nº 16 del Ayuntamiento demandado exige licencia para el “ejercicio de la industria, comercio o profe-

²⁸ *Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia. Audiencias Provinciales y otros Tribunales (1159). Aranzadi, vol.III, 1997.*

sión". Quinto. En cuanto a que este establecimiento médico, por las instalaciones con que cuenta, necesite el control establecido en el repetido Reglamento de 30 de noviembre de 1961, no es motivo para exonerarle de la licencia previa de apertura, como medida de carácter general "para toda clase de establecimientos", sino al revés, la licencia de apertura en modo alguno puede suplir los trámites marcados para los que pueden generar molestias, insalubridad, nocividad o peligrosidad, como proclama la jurisprudencia de este Tribunal, entre otras, sentencias de 20 de abril 1978 (R. 1609))²⁹.

5. La problemática en torno a los establecimientos accesorios o complementarios

La regla 6.1 de la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobada por el Real Decreto-Legislativo 1179/1990, de 28 de septiembre, dispone: «A los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se consideran locales los edificios, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales».

Sobre el concepto genérico de local o establecimiento en el Impuesto sobre Actividades Económicas se pueden hacer las siguientes puntualizaciones:

- No es relevante el aspecto y estructura urbanística que presente.
- Sí tiene relevancia, contrariamente, que en él se ejerza cualquier actividad empresarial o profesional.
- No se vincula el concepto de local a las actividades artísticas.

En definitiva, y a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se ha dispuesto un concepto amplísimo de local o establecimiento³⁰, ya que tiene tal consideración todo

²⁹ R/J Aranzadi 1987, 4174

³⁰ Gómez Salmerón ha señalado: «El término "local" es usado en una acepción amplísima que se correspondería más bien con el de "asentamiento" o, como la ha venido concibiendo la jurisprudencia, como el de "lugar o lugares que constituyen la base o asiento físico de la empresa" (...). Como vemos, pues, el concepto de local es sumamente amplio, bastando, a estos efectos, que se trate simplemente de una superficie, de un terreno, aunque esté descubierto. No creemos que sea necesario que se encuentre cercado, bastando simplemente el que sus límites puedan ser fijados con claridad suficiente a efectos de medición». Gómez Salmerón, S.: «El hecho imponible en el Impuesto Municipal sobre la Radicación», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.36, 1982, pp.627 y ss.

Por su parte, Simón Acosta ha puesto de manifiesto: «Entre el local y la actividad que se gravan en el Impuesto Municipal sobre la Radicación es preciso que exista una determinada relación para que haya hecho imponible. Según el artículo 316.1 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986 es preciso que el local se utilice "para" el ejercicio de la actividad. A primera vista, parece, pues, que es suficiente con que el local esté destinado, sea instrumento o sirva, de cualquier forma, al ejercicio de la actividad para que se realice el hecho imponible. Sin embargo, la jurisprudencia se ha encargado de limitar el alcance que literalmente tiene el precepto comentado. Para ello el Tribunal Supremo se ha apoyado en la denominación del impuesto, exigiendo que entre la actividad y el local se dé una "relación de radicación". La actividad debe radicar o estar ubicada en el local, por lo que no basta cualquier tipo de uso del local para los fines de la empresa o profesión, sino que tiene que ser precisamente el que se desprende del título con que se designa el impuesto. (...) Radicar como ya hemos indicado, significa estar situado en un lugar, pero expresa, además, un matiz de permanencia, en cuanto que etimológicamente hace alusión a echar raíces, arraigar. Esta idea de permanencia, deducida de la denominación del impuesto, ha sido repetidamente invocada por el Tribunal Supremo, en sus interpretaciones de normas con rango superior». Simón Acosta, E.: «Impuesto Municipal sobre Radicación», *Manual de Derecho Tributario Local*, Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona, 1987, pp.294 y 301.

espacio o superficie utilizada para cualquier actividad empresarial o profesional, con independencia de que la afectación sea directa o indirecta, es decir, que se trate de locales o establecimientos en los que se ejerza la actividad, o bien accesorios o complementarios³¹.

En cuanto a la *tasa por licencia de apertura de establecimientos*, se plantea la problemática de si es procedente o no su cobro con relación a esta clase de establecimientos accesorios o complementarios.

Las posturas contrapuestas proceden porque en las ordenanzas reguladoras de la tasa por licencia de apertura es frecuente encontrar esta clase de establecimientos accesorios o complementarios en la configuración de su hecho imponible³².

Los investigadores, en cambio, se muestran discrepantes. González Pueyo considera que al no venir definida la palabra *establecimiento* y, sin embargo «plantearse la necesidad de verificar las condiciones de salubridad, seguridad, higiene y urbanísticas, con especial intensidad, en cualquiera que sea el lugar donde vaya a realizarse una actividad, la noción de establecimiento ha de ir vinculada a la de local entendido en sentido lato. Es decir, donde habitualmente se ejerce una industria, comercio, profesión u otra actividad cualquiera que permita o requiera la concurrencia de público»³³.

Los tribunales, por su parte, tampoco vienen admitiendo el cobro de la tasa por licencia de apertura para esta clase de establecimientos accesorios o complementarios. Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de mayo de 1969 declaraba improcedente el cobro, una vez comprobado que la entidad únicamente utilizaba el establecimiento para celebrar juntas generales y sesiones del consejo de administración.

³¹ Con relación a los locales o establecimientos accesorios o complementarios en el Impuesto sobre Actividades Económicas, la regla 14.1.F),h) dispone: «Los locales en los que los sujetos pasivos por cuota mínima municipal no ejerzan directamente sus actividades respectivas, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos para los que se esté facultado, etc., tributarán cada uno de ellos por una cuota mínima de las previstas en el párrafo segundo del apartado 1 de la Regla 10ª. Dicha cuota mínima estará integrada, exclusivamente, por el importe que resulte de aplicar el cuadro que corresponda de los contenidos en la letra d) anterior, sin que proceda ponderar dicho importe por aplicación del coeficiente resultante del cuadro contenido en la letra e)».

³² Como ejemplo, podemos citar la ordenanza fiscal n.20, del Ayuntamiento de Granada para el año 2007, reguladora de la Tasa por Licencias de Actividad para la Apertura de Establecimientos, en cuyo artículo 1.4 dispone: «A los efectos de esta Tasa, se entenderá por establecimiento toda edificación, instalación o recinto cubierto, o al aire libre, esté o no abierto al público, o como complemento o accesorio de otro establecimiento, o actividad principal, destinado a cualquier uso distinto al de vivienda, donde habitual o temporalmente se ejerce o se vaya a ejercer cualquier actividad, para cuya apertura y funcionamiento sea necesaria en virtud de norma jurídica, la obtención de licencia municipal».

³³ González Pueyo, J.: *Las Tasas*, Banco de Crédito Local, Madrid, 1988, p.66.

También, la sentencia de 26 de octubre de 1992, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, sostuvo que no procedía la *tasa por licencia de apertura de establecimientos* por la apertura de un almacén al no realizarse el hecho imponible³⁴.

6.- El calculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos

6.1.- El cálculo de las tasas en general

1. La normativa aplicable al *cálculo de las tasas* se contempla principalmente en el artículo 19 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Dicho artículo fue modificado por la Ley 25/1998, de 13 de julio, disponiendo en sus apartados 2 y 3: «Artículo 19. *Elementos cuantitativos de las tasas.*
2. En general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto del coste real o previsible del servicio de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.
3. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en

³⁴ Así, la sentencia de 26 de octubre de 1992 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia señalaba, en sus fundamentos: «Primero. Se formula el presente recurso contencioso administrativo contra el Acuerdo de la Gerencia de Urbanismo del Excmo. Ayuntamiento de Murcia, de 10-12-1990, que desestimaba el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo municipal de liquidación de tasa de apertura de almacén, de 12-4-1990, recaído en el expediente 456/1990; la liquidación mencionada está originada por la instalación de almacén de maquinaria y utensilios propios de la construcción, en funcionamiento en carretera de Mazarrón K. El Plamar ascendiendo el importe de la tasa a 273.000 ptas. y como no se acreditó la concesión de la preceptiva licencia municipal para la mencionada actividad, se impuso una multa del 100%, acorde con la Ordenanza General de Inspección, ascendiendo la liquidación en total a 546.000 pesetas. La recurrente impugna la liquidación reseñada en base a que la parcela en cuestión, carece de servicios (agua, luz, alcantarillado y asfalto). Y está calificada como suelo urbanizable no programado, estando previsto en el Proyecto de actuación urbanística la construcción de un vial sobre la parcela indicada, por lo que la Corporación autorizó la construcción de un simple vallado, bajo la condición de mediar renuncia expresa a cualquier indemnización, para caso de demolición por exigencias del planeamiento; a la anterior agrega que no se realiza el hecho imponible necesario para la liquidación de la tasa, al no existir en la finca edificación habitable, ni el levantamiento del vallado, en las condiciones de provisionalidad dichas, constituye "apertura" de empresa alguna: finalmente, que se contraría la norma contenida en las Ordenanzas (art.7) en cuya virtud, el importe estimado de la tasa, no excede, en su conjunto, del coste previsible de la actuación administrativa de comprobación como defecto de forma afectante al procedimiento, añade la falta de firma y fecha del Decreto de la Alcaldía aprobatorio de la liquidación impugnada (...). Segundo. (...) En cuanto al fondo, y partiendo de que el hecho imponible de la tasa aquí impugnada, está constituido por la actividad municipal, tanto técnica como administrativa, tendente a comprobar si los "establecimientos industriales y mercantiles" reúnen las condiciones de tranquilidad, sanidad, salubridad y cualesquiera otras exigidas por las correspondientes Ordenanzas y Reglamentos municipales o generales para su normal funcionamiento, como presupuesto necesario y previo para el otorgamiento de la licencia de apertura, se hace incuestionablemente necesario examinar si concurren los requisitos precisos para considerar la existencia de "apertura" y de "establecimiento industrial o mercantil" exigidos por la normativa. En cuanto a este último, es evidente que no cumple la parcela que motiva la liquidación impugnada, con dos requisitos reglamentarios previstos en la Ordenanza reguladora de la tasa por la realización de la actividad administrativa de licencia de apertura de establecimientos, pues el art.2.3º entiende por "establecimiento industrial o mercantil", "toda edificación habitable" que no es el caso de autos, ni tampoco se acredita suficientemente que en ella se desarrolle la actividad empresarial pretendida por la Administración, o actividades que la complementen, o tengan relación con ellas en forma que les proporcionen beneficios o aprovechamientos, como sede social, agencia, delegación o sucursal, escritorio, oficina, despacho o estudio, no concurriendo, pues el otro requisito referente a la apertura».

su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto con cargo al cual se satisfagan»³⁵.

Según la normativa anterior, *la cuantía de las tasas no podrá exceder del coste del servicio o actividad recibido*³⁶.

En el tema del *cálculo de las tasas* se da la problemática de adecuación de las mismas al *principio de capacidad de pago*. Así, para Simón Acosta: «Es tarea difícil poner la cuantía de la tasa en relación con la capacidad económica del sujeto pasivo porque, como muy bien dijo el profesor Berliri, cuando se pretende hacer tal cosa el propio principio de capacidad económica resulta flagrantemente vulnerado, ya que los contribuyentes pagarán el tributo según su capacidad, pero sólo pagarán los que reciben el servicio. De este modo, se producirá una desigualdad arbitraria entre los que usan y los que no usan el servicio: estos últimos no pagarán según su capacidad económica»³⁷.

Martín Queralt, por su parte, otorga mayor influencia al *principio de capacidad de pago* en la *fundamentación de las tasas*, al señalar: «La singularidad que la tasa tiene en relación con el impuesto radica, justamente, en el hecho de que en aquélla siempre aparece como elemento esencial la contraprestación administrativa, al punto que si ésta no se da surge el derecho

³⁵ A su vez, y como complemento del artículo 19 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, el artículo 20.1 de la citada ley dispone: «Artículo 20. Memoria económico-financiera.

1.- Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.

La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas».

³⁶ García de Enterría lleva a cabo las siguientes reflexiones: «El servicio público no es una suma de utilidades y no se puede ignorar su finalidad esencialmente colectiva. De tal manera que los servicios públicos que atiendan necesidades colectivas no se pueden pagar por el usuario, sino que se sostienen; su tarifa no puede ser expresión de un fenómeno de cambio sino de contribución al sostenimiento del gasto público que se haya generado a través de la prestación del servicio. En definitiva, la concurrencia del interés general solapado con el beneficio individual es motivo suficiente para que las tasas contribuyan a sostener y no a cubrir el costo ocasionado por la prestación del servicio. Desde esta perspectiva sería ilógico que una parte de los beneficios, aunque sean los más directos, cubrieran todo el gasto del servicio que también tiene el resto de la colectividad como beneficiaria del mismo». García de Enterría, E.: «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *Revista de Administración Pública*, n.12, 1953, p.134.

³⁷ Simón Acosta, E.: «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», en Calvo Ortega, R. y otros: *La Reforma de las Haciendas Locales I*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p.146.

Para Berliri, si se aplicara el principio de capacidad de pago: «La tasa acabaría por servir una parte de los gastos públicos, o sea, acabaría por cumplir la función que sería propia del impuesto, con la diferencia que el impuesto, en cuanto es coactivo, grava a todos, mientras la tasa grava, más o menos incisivamente, a aquellos que tienen necesidad del servicio público por el cual es debida. Si el Estado impusiera a aquellos que padecen enfermedad o que provienen de determinado país el hacerse vacunar y por tal vacunación pretendiese, por ejemplo, una tasa semejante al 5 por 100 de la base imponible del impuesto complementario sobre la renta, no se podría negar en realidad que ellos vienen obligados a contribuir a los gastos públicos en mayor medida que aquellos que no tienen una enfermedad o que provienen de otros países. Y tal disparidad de tratamiento no podría considerarse justificada por la diversa proveniencia ni por el diverso estado de salud, dado que tales situaciones no son ciertamente índices de capacidad contributiva. En definitiva, se vendría a asumir como presupuesto de hecho de la obligación de pagar una suma medida por la capacidad contributiva un suceso (en nuestra hipótesis la vacunación) que no puede constituir un índice de aquella capacidad». Berliri, A.: *Principi di Diritto tributario II*, Giuffrè, Milano, 1972, p.171.

a la devolución de lo ingresado (...). Cuando antecede pone de relieve la primacía conferida al principio de contraprestación o del beneficio en la ordenación de las tasas. Ello determina, de rechazo, la postergación del principio de capacidad económica, principio material de justicia que, por imperativo constitucional, es aplicable a todos los tributos»³⁸.

En cambio, para Simón Acosta, el *principio de provocación de costes*, fundamento de las tasas, impone dos limitaciones sustanciales a su cuantía:

La cuantía total de lo cobrado por tasas no debe ser superior al coste total de mantenimiento del servicio prestado o de la actividad desarrollada.

También resulta necesario que cada usuario de servicios o bienes no esté obligado a pagar más tasas que las correspondientes a la parte del coste total que efectivamente provoca o que le resulte atribuible.

Por otra parte, Mateo Rodríguez ha manifestado: «En tanto que el impuesto pretende dar cumplimiento al mandato constitucional de la contribución al sostenimiento de las cargas públicas en función de la capacidad económica, las tasas no pretenden que se contribuya por detentar dicha capacidad, sino por haber provocado un gasto determinado o haber ocasionado un perjuicio evaluable para la comunidad (...). En todo caso, ello no significa que el principio de capacidad económica deje de jugar su papel en el ámbito de las tasas, sino que, por el contrario, despliega su actividad cuando se trata de establecer exenciones o beneficios fiscales respecto de las mismas: no debe ser exigido el pago de tasas a quien carece de capacidad económica o, en su caso, debe ser exigido sólo parcialmente si la capacidad económica es baja (...). Así, mientras que la capacidad económica constituye el fundamento jurídico del impuesto, no lo es de la tasa, que encuentra su razón de ser en ese gasto provocado o en ese perjuicio ocasionado»³⁹.

6.2. El cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos en las ordenanzas

Las mayores críticas a la *tasa por licencia de apertura de establecimientos* no versan sobre la propia existencia de la misma, sino sobre los *criterios utilizados para su cálculo* por parte de los *gobiernos locales*.

En cuanto al local o establecimiento cuya apertura se solicita, tendrá necesariamente unas características, tales como: superficie, situación en el término municipal, situación relativa en un edificio, etc., y servirá de soporte para el desarrollo de una determinada actividad que está sujeta a una cuota por el Impuesto sobre Actividades Económicas. Además, habrá de tenerse en cuenta que el local puede ser propiedad del solicitante de la licencia, o utilizarse a través del arrendamiento. También, en este último caso, el alquiler puede ser alto o bajo, antiguo o reciente, auténtico o simulado, etc., con lo que la casuística resulta variadísima⁴⁰.

³⁸ Martín Queralt, J.: «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», *Palau* 14, n.4, 1998, pp.10-11.

³⁹ Mateo Rodríguez, L.: «Principios rectores de la cuantificación de tasas y precios públicos en el derecho español», *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, p.276.

⁴⁰ García-Agúndez Jiménez, J.M.: «Fiscalidad municipal sobre los locales de negocio: apertura y radicación», *Impuestos*, n.9, 1985, p.17.

A la hora de introducir en el prorrateo de los costes *del servicio*, un elemento que defina la capacidad de pago del contribuyente, se ha tenido en cuenta, por un lado, la *actividad realizada* y por otro, el *local o establecimiento*.

En cuanto a este último, un método cómodo, pero, en todo caso, nada fiable, es el de tomar como base imponible el alquiler del local o establecimiento cuando es arrendado o el valor catastral en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuando es propio. Numerosas ordenanzas municipales utilizan este criterio, que fue ofrecido por una ordenanza-tipo⁴¹. Si tenemos en cuenta la normativa sobre arrendamientos urbanos, consideramos que dicho criterio no resulta aceptable.

Otra cosa distinta es que la ordenanza que regula la *tasa por licencia de apertura* disponga algunas bases que supongan la *renta presunta* estimada, para los establecimientos comerciales e industriales, teniendo en cuenta sobre todo, la superficie del local. De este modo, la *renta presunta* ofrece evidentes ventajas, no sólo con relación a los alquileres contractuales cuando se trata de locales arrendados, sino también, en los supuestos de locales propios. Además, *evita toda discriminación* para distribuir tales costes del servicio entre quienes son *propietarios* y quienes son *arrendatarios* de locales, circunstancias éstas que no tienen relación alguna con el *principio de capacidad de pago*⁴².

El otro elemento a tener en cuenta para el cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos es la *actividad realizada*, que, en este caso, debería relacionarse con las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas, puesto que con anterioridad se tenían en cuenta las cuotas de las Licencias Fiscales⁴³.

El considerar la *actividad realizada* como criterio para calcular la *tasa por licencia de apertura*, resulta conveniente, ya que algunas actividades tienen suficiente con una superficie mínima, que pudiese presumir una baja *capacidad de pago*. Si a estas actividades se les aplicase únicamente el *criterio de la renta presunta*, en función del local, conllevaría un trato de favor que daría lugar a cálculos de tasas que no llegarían a cubrir el coste real del servicio prestado o, en todo caso, inadecuadas a su *verdadera capacidad de pago*. Como ejemplo de lo que comentamos, se suelen citar las joyerías, por la pequeña dimensión que necesi-

⁴¹ La ordenanza-modelo para la tasa por la intervención municipal en el otorgamiento de licencias de apertura de establecimientos que propuso la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, señaló «como base de la presente exacción el precio del alquiler anual satisfecho por el local objeto de licencia, o la renta catastral del mismo en los supuestos de no satisfacerse alquiler o que éste sea inferior a dicha renta catastral». Ordenanzas-Tipo de la Hacienda Municipal, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970, art.3, p.261.

⁴² García-Agúndez Jiménez, J.M.: «Fiscalidad municipal sobre locales de negocio: apertura y radicación», *Impuestos*, n.9, 1985, pp.19-20.

⁴³ En cuanto a la actividad realizada el Ayuntamiento de Granada, en su ordenanza fiscal n.20, reguladora de la Tasa por Licencia de Actividad para la Apertura de Establecimientos para el año 2007, dispone en su artículo 4.1: «Las cuotas de tarifa para cada tipo de procedimiento son:

Tipo de procedimiento	Importe en euros
Actividades reguladas por la Ley de Protección Ambiental Andaluza	1.510,65
Actividades no calificadas o inocuas no abreviadas	744,37
Actividades reguladas en la Ordenanza Reguladora de las Instalaciones de Estaciones Radioeléctricas».	744,37

tan para sus establecimientos y las altas ganancias que se les presumen. Del mismo modo, pero al contrario, otras actividades necesitan locales de mucha mayor dimensión, sin que por ello tenga que ser mayor su *capacidad de pago*. Esto último es lo que ocurre con un supermercado o con una tienda de muebles.

Por todo lo anterior, el *criterio de renta presunta del local*, era matizado o corregido, según la *renta presunta de la actividad*, que se tenía en cuenta en las Licencias Fiscales y en la actualidad en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Además de estos criterios, en las ordenanzas de los *gobiernos locales* se venían utilizando otros, tales como: el capital social de entidades domiciliadas en el municipio o que actúen en él, u oficinas, delegaciones, sucursales, etc. También se utiliza como criterio, la potencia instalada en maquinaria industrial.

Gil Rodríguez ha señalado: «Lo que no nos parece correcto es la utilización de estas bases imponibles indiciarias ajenas tanto al coste del servicio imputable singularmente como a la capacidad económica específica reflejada en el hecho imponible de esta tasa. Hemos podido verificar como, en muchos casos, este modo de proceder, es decir, la cuantificación de la tasa por licencia de apertura en función de la cuota de otros tributos, o de parámetros inadecuados, ha llevado a la obtención de una recaudación total superior al 100% del coste global del servicio lo que ha generado que algunos tribunales se hayan visto obligados a anular las liquidaciones satisfechas por este concepto. La práctica diaria demuestra que, en muchos casos, se están recaudando cantidades muy superiores al coste global del servicio, límite éste al que inevitablemente están sujetos los reglamentos en la fijación de la cuantía de las tasas y cuya violación o no, como es sabido, se puede contrastar, en cada supuesto, acudiendo a la preceptiva memoria o informe técnico-económico, instrumento éste de carácter imprescindible e insuprimible que ofrece la ley para verificar si la ordenanza fiscal reguladora de la cuantía de una concreta tasa ha violado dicho "límite global" y, por tanto, la legalidad, y cuya ausencia vicia a dicha ordenanza de nulidad»⁴⁴.

6.3. El cálculo de la tasa por licencia de apertura de establecimientos y los tribunales

Los tribunales se muestran en unos casos conformes y en otros discrepantes con los criterios de *cálculo de las tasas por licencia de apertura de establecimientos* que disponen las correspondientes ordenanzas de los *gobiernos locales*. Veamos algunos ejemplos:

La tasa por licencia de apertura de sucursales bancarias no puede calcularse tomando como base la totalidad del capital social desembolsado por la entidad bancaria. La STS de 24 de mayo de 1982 manifiesta: «No es jurídicamente correcto, que el importe de la Tasa por apertura de sucursales bancarias, se calcule tomando como base la totalidad del capital social desembolsado por la entidad bancaria, aunque ello venga expresamente establecido en una Ordenanza municipal (...) por cuanto tal precepto ordenancista debe ser calificado como nulo, al atribuir a la corporación municipal que aprobó la Ordenanza, una potestad impositiva de la que carece, ya que el total del capital social de la entidad Banco

⁴⁴ Gil Rodríguez, I.: «Una propuesta para la cuantificación por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas», *Tributos Locales*, n.58, 2006, pp.52-53.

Popular Español (...) era el que correspondía o el que debía atribuirse a la totalidad de las Agencias o Sucursales instaladas o por instalar en todo el territorio nacional, y el Ayuntamiento de Zaragoza sólo podrá gravar el capital asignado a la Sucursal que se pretendía abrir dentro de su término municipal»⁴⁵.

El cálculo de las tasas de licencia de apertura en función de la cuota pagada por licencia fiscal es correcta, aunque el obligado esté exento de la licencia fiscal. La STS de 12 de diciembre de 1994 señala: «Segundo. Ante la Sala de instancia la parte recurrente únicamente alegó en contra de la liquidación practicada que se trataba de una entidad de carácter benéfico, exenta conforme a la Ordenanza aplicable, del pago de tasa por licencia de apertura y que los costes del servicio prestado superaban el importe de la cuota exigida, pero no se hizo referencia alguna a la posible incorrección del método empleado por el Ayuntamiento para obtener la cuota por haber considerado como base imponible la de la Licencia Fiscal correspondiente al local en lugar de su renta catastral, adoptado como subsidiario por la Ordenanza, toda vez que según la Sentencia de esta Sala de 14 de julio de 1986 las Cajas de Ahorro están exentas de dicho tributo, por lo que tal alegación pudiera ser rechazada como una cuestión nueva de improcedente planteamiento de esta instancia. Tampoco su examen en este momento daría lugar a su estimación puesto que, aun suponiendo que la Ordenanza tuviera el contenido que le atribuye la recurrente que es algo que no consta en el proceso y que dicha parte no se ha preocupado de acreditar, esta Sala ha declarado para un caso igual, en la Sentencia de 3 de octubre pasado, que sería correcta la determinación de la base imponible en la tasa por licencia de apertura de una oficina bancaria correspondiente a una Caja de Ahorros en función de la cuota devengada por la Licencia Fiscal correspondiente al local, independientemente de que se hubiera o no pagado»⁴⁶.

7. Reflexiones finales

Tal y como hemos comentado, los elementos que se venían utilizando para el *cálculo de las tasas por licencia de apertura* eran el local y la actividad. El criterio que hacía referencia al local era la *renta presunta*, y el que hacía referencia a la actividad era la cuota, primero de la licencia fiscal y en la actualidad del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Si tenemos en cuenta, que en el cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas, a diferencia de lo que ocurría con las Licencias Fiscales, se tiene en cuenta la superficie de los locales, además de su situación, incorporando, de este modo, al suprimido Impuesto sobre la Radicación, consideramos que en el momento presente el Impuesto sobre Actividades Económicas puede cumplir las dos funciones aludidas anteriormente. De este modo, el Impuesto sobre Actividades Económicas se podría configurar como un *criterio orientador*, para el *cálculo de la tasa por licencia de apertura*, ya que en el cálculo de aquél se tiene en cuenta la clase de actividad que se ejerce y las características del local (situación y superficie), al ser un impuesto que recae sobre las *ganancias presuntas*.

⁴⁵ RJ Aranzadi 2805

⁴⁶ RJ Aranzadi 10434

Por otro lado, si todos los *gobiernos locales* utilizasen el Impuesto sobre Actividades Económicas como único criterio para *calcular la tasa por licencia de apertura*, se podrían evitar distorsiones que vulnerasen el *principio de igualdad o no discriminación*.

La mayor objeción a la hora de adoptar el Impuesto sobre Actividades Económicas como único criterio a tener en cuenta para el *cálculo de la tasa por licencia de apertura*, puede venir de los graves problemas internos que encierra dicho impuesto, que está permanentemente cuestionado, por sus continuas vulneraciones al *principio de capacidad de pago*, además, de la doble imposición interna que ocasiona. No obstante, consideramos que mientras este impuesto exista, podría utilizarse como criterio para *calcular la tasa por licencia de apertura de establecimientos*.

Otro aspecto que nos parece interesante comentar, por los problemas que hemos comprobado presenta, es el concerniente a los establecimientos en que se ejercen actividades profesionales. Teniendo en cuenta que los corredores de seguros y las clínicas tienen que pagar la *tasa de licencia de apertura de establecimientos*, aunque impositivamente se consideren profesionales, pensamos que sería más oportuno que todos los profesionales tuviesen que pagar la presente tasa. Porque, además de que la diferenciación entre actividades empresariales y profesionales, resulta, pensamos, carente de fundamento, lo que nos parece injustificable es que unos profesionales tengan que pagar y otros no. Por este motivo proponemos, que toda apertura de establecimiento en el que se lleve a cabo una actividad económica -sea empresarial o profesional-, esté sujeto a la tasa de licencia de apertura.

Por último, volvemos a poner de manifiesto la, a veces, excesiva cuantía de la *tasa por licencia de apertura de establecimientos*, cuantía que no puede desvincularse del *fundamento de las tasas* en general, que es el *principio de contraprestación individual o del beneficio*, junto con el *principio de equivalencia*. De este modo, el *fundamento de los impuestos* está en la *capacidad de pago* y el *fundamento de las tasas* en la *contraprestación individual*. ■



ESTUDIOS

■ **Crónica de la RIC 2007 y análisis del nuevo reglamento de la RIC**

■ Salvador Miranda Calderín

Economista y Dr. en Historia. Miembro de la AEDAF

■ **RESUMEN:**

En esta ya habitual Crónica de la RIC se analizan las sentencias y resoluciones que durante el año 2007 interpretan la Ley 19/1994. El autor comenta 114 pronunciamientos de los tribunales que confirman el criterio restrictivo de la Administración Tributaria respecto al beneficio que puede destinarse a la dotación RIC; pero algunos de ellos flexibilizan el criterio respecto a la materialización, es decir, de las inversiones aptas para este incentivo fiscal. Sin embargo, la materia más destacable en este estudio es el análisis del esperado Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, publicado en enero de 2008, y su comparación con el Borrador de julio de 2007 redactado por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

■ **PALABRAS CLAVE:**

RIC, Reserva para inversiones en Canarias

SUMARIO:

1. La dotación
 2. La materialización
 3. Los requisitos sustanciales y la regularización
 4. Valoración global
 5. Análisis del reglamento de la RIC
 6. Las condiciones de las inversiones para el disfrute de los incentivos fiscales
 7. Las obligaciones formales de la RIC (artículos 30 y 31)
 8. El control del incentivo y la acumulación de ayudas
 9. Conclusiones principales sobre el análisis del reglamento
-

La gran mayoría de las resoluciones y sentencias derivadas de reclamaciones y recursos RIC durante 2007 han confirmado el criterio restrictivo de la Administración Tributaria en la aplicación de este incentivo, sobre todo, en relación con la dotación. Materia en la que la Audiencia Nacional se ha pronunciado por primera vez, compartiendo el razonamiento de que los beneficios susceptibles de la dotación han de ser obtenidos en Canarias y, además, estar afectos a la actividad empresarial desarrollada por un establecimiento mercantil. No obstante, para confirmar ese criterio en la Ley 19/1994 ha sido necesario que el legislador cambiase la normativa aplicable, lo que ha llevado a efectos a través del RDL 12/2006, de 29 de diciembre, y de la publicación, al fin, del Reglamento de la RIC el 16 de enero de 2008 (RDL 1758/2007, de 28 de diciembre). Con la lectura de estas dos normas ya es claramente apreciable la voluntad del legislador de que no basta con que el beneficio se obtenga en Canarias, sino que hay ciertos resultados que excluye expresamente, precisamente los que han generado una mayor controversia tributaria en estos catorce años de aplicación de la RIC. Mi opinión al respecto sigue siendo la misma de siempre: si un cambio legal ha sido necesario para clarificar esta cuestión y no proseguir con la interminable inseguridad jurídica que ha reinado en cualquier actuación de este incentivo, es porque con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 el legislador no había querido excluir beneficio alguno de la dotación, siempre y cuando fuese obtenido en Canarias.

En materias concretas de la materialización sí se ha flexibilizado el criterio en varias sentencias y resoluciones, según iremos analizando por materias, especialmente en el campo de la entrada en funcionamiento; mientras que respecto a los requisitos sustantivos y el incumplimiento de la normativa RIC cada vez están más lejanas las posturas que mantienen, por una parte, la Administración y los Tribunales, y por otra, quiénes nos dedicamos al estudio de esta materia. Tanto es así, que el RDL 12, de 29 de diciembre de 2006, que configura la nueva RIC con una sustantiva modificación de la Ley 19/1994, suaviza los efec-

tos del incumplimiento de aspectos formales que han sido considerados hasta ahora como sustantivos. Así, por ejemplo, no dotar correctamente la reserva RIC en la contabilidad se sanciona con el 2% de la dotación, cuando hasta ahora tanto la Administración como los tribunales económicos administrativos y el TSJC (sobre todo la Sala de Santa Cruz de Tenerife) excluían totalmente del incentivo fiscal a la dotación efectuada.

Abordamos el desarrollo de esta ya habitual Crónica de la RIC en tres grandes capítulos dedicados a la dotación, a la materialización y a los requisitos sustantivos de la RIC más una breve valoración global del conjunto de sentencias y resoluciones analizadas, para añadir finalmente, y en punto y aparte, un quinto capítulo con el análisis del Reglamento del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Consejo de Ministros el 26 de diciembre de 2007 y publicado, como dijimos, el 16 de enero de 2008, si bien estudiamos solamente la materia que afecta a la RIC y no los maltrechos incentivos denominados a la inversión (del art. 25) o los cambios en las entidades ZEC.

Analizamos en este estudio, por un lado, 1 sentencia de la AN, 47 del TSJC, 22 resoluciones del TEAC y 44 del TEARC, en total 114 pronunciamientos diferentes en materia RIC, de los que sólo 34 han sido favorables a los contribuyentes (un 29,8%), acompañando estas últimas con el signo positivo (+); y por otro lado el RD 1758/2007 que aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994.

1. La dotación

Con carácter general se consolida durante el año 2007 el criterio de la Administración Tributaria de que cualquier beneficio obtenido en Canarias no es susceptible para la dotación de la RIC, sino que ha de estar generado en el ámbito de una actividad económica. Los tres conceptos habitualmente más conflictivos en esta materia siguen siendo los relacionados con los ingresos financieros, las plusvalías obtenidas en la venta de elementos del inmovilizado material, principalmente inmuebles y activos financieros, y los ingresos derivados de actividades de arrendamiento. Analizaremos cada uno de ellos por separado, analizando las resoluciones y sentencias que se han producido durante el año 2007 y las de 2006 que no comentamos en la Crónica de la RIC 2006.

1.2. Los ingresos financieros

El criterio de la Administración Tributaria de que los ingresos obtenidos por activos financieros que permanecen más de un año en la empresa no forman parte de la actividad económica es nuevamente compartido por los tribunales. Sólo admiten para dotar la RIC, con alguna excepción, los ingresos que genere la inversión de puntas de tesorería en un plazo no superior a un año. Por otra parte, las distintas instancias de los tribunales administrativos y el TSJC rechazan sistemáticamente los intereses generados por préstamos entre sociedades vinculadas, incluso los préstamos participativos.

En 2007 se pronuncia por primera vez la AN sobre los ingresos financieros y la RIC, confirmando el criterio restrictivo de la Administración al respecto, pero sin que por ello demos nuestro brazo a torcer; ya que en la legislación aplicable a la RIC hasta el 31 de

diciembre de 2006 el legislador no excluía beneficio alguno de la dotación, siempre y cuando se obtuviera en Canarias. De ahí la necesidad del cambio legislativo de diciembre de 2006 y la publicación del Reglamento de la RIC en enero de 2008 con restricciones muy precisas a la hora de dotar la nueva RIC que no figuraban en la Ley 19/1994. Con la nueva RIC sí es un tema claro que la mayor parte de los rendimientos de activos financieros y todas las plusvalías obtenidas en su venta no son susceptibles de la dotación, pero no con la antigua.

1.1.1. Los ingresos financieros en general

TEARC 35/2642/03 de 31-5-2006

Ingresos financieros derivados de operaciones de venta de terrenos

Sociedad que vende terrenos sin necesidad de urbanizarlos, ya que lo hace el Ayuntamiento, y que los capitales obtenidos le generan ingresos financieros. No tenía empleados. El TEARC invoca las resoluciones TEAC 27-2-2004 y 19-5-2005 y STSJCTF 11-2-2005 para definir lo que es una actividad económica; y las STSJC de 9-11 y 11-5-2004 para definir una explotación económica como una actividad habitual, no esporádica, que cuente con la infraestructura básica de lo que supone una explotación económica; circunstancias que no aprecia en la sociedad, por lo que no admite los ingresos financieros para dotar la RIC. Sin embargo, anula la sanción por entender que el contribuyente hizo una interpretación razonable de la norma.

TEARC 35/1512/03 de 30-6-2006

Ingresos de un FIAMM

Ingresos financieros generados por un FIAMM, que además la sociedad había contabilizado mal, sin imputar correctamente en cada ejercicio las plusvalías obtenidas. El TEARC invoca nuevamente la resolución TEAC de 27-2-2004 y la STSJCTF de 9-11-2004 para decir que los ingresos han de provenir de una actividad empresarial. Rechaza que los beneficios generados por el FIAMM sean aptos para la dotación, ya que el contribuyente no ha probado que provengan de puntas de tesorería, sino que se observa que las inversiones en dichos fondos son duraderas.

TEARC nº 35/3602/05 de 30-11-2006

Ingresos financieros no sirven para dotar la RIC.

La entidad obtiene ingresos financieros de varios tipos (intereses, dividendos y plusvalías), que no son considerados como parte integrante de la actividad económica de la empresa, por lo que no admite que se dote la RIC con ellos. Cita las mismas sentencias y resoluciones anteriores.

TEARC nº 35/4374/05 de 29-12-2006

Ingresos financieros. No sirven para dotar la RIC

La entidad recibe ingresos financieros derivados de la venta de activos financieros (fondos Ibex) y letras del tesoro, que la Inspección y el TEARC califican de inversiones estructurales, por lo que no pueden destinarse a la RIC.

TEARC nº 35/1421/04 de 30-04-2007

Ingresos financieros que no sirven para dotar la RIC

La razón por la que el tribunal desestima la reclamación es porque el contribuyente no prueba de que provienen de excedentes de tesorería.

TEAC nº 381-05 de 15-02-2007

Ingresos financieros no aptos

El Tribunal Económico Administrativo Central dice que los ingresos financieros no derivan de una actividad económica, por lo que no son aptos para la RIC. Se trata de una sociedad en la que todos sus ingresos provienen del arrendamiento, venta de inmuebles e ingresos financieros, pero sin una estructura económica determinada. Los ingresos financieros los excluye porque no derivan de establecimiento alguno en Canarias en el que se desarrolle efectivamente una actividad económica, sino que proceden de la mera titularidad de un patrimonio mobiliario. Cita en defensa de sus argumentos la STSJC 127/06 de 27 de abril.

(+) TEAC nº 1200-05 de 15-03-2007

Ingresos financieros de inversiones financieras provisionales

Entidad que recibe mucho efectivo por sus operaciones y que los invierte en todo tipo de activos financieros para obtener rentabilidad en el tiempo disponible hasta invertirlo en la actividad empresarial.

La Inspección sólo admite los rendimientos de cuentas corrientes, que son los únicos que pueden considerarse puntas de tesorería. El TEAC dice que ese planteamiento es demasiado simple y que tendría que haber estudiado todos los activos financieros, máxime cuando luego fueron invertidos en la actividad. Manda que se compruebe de nuevo.

(+) STSJC (LP) nº 370-07 de 15 de junio

Ingresos financieros admitidos

Admite los derivados de activos financieros en los que se colocaron los excedentes de tesorería, ya que procedían de la actividad empresarial y en los propios ejercicios inspeccionados se vio cómo volvían a invertirse en activos empresariales (se da la vinculación funcional que exige la ley).

La empresa mantenía que los ingresos eran producto de excedentes de tesorería que se habían colocado temporalmente, pero así no lo admitió ni la Inspección ni el TEARC, a pesar del informe pericial que aportó. Sin embargo, el TSJC opina que sí lo son, ya que dichos activos financieros se vendieron posteriormente y se invirtieron en la adquisición de activos afectos a la explotación económica, razón para considerarlos vinculados a la actividad.

STSJC (LP) nº 432-07 de 27 de julio

Sólo los ingresos de puntas de tesorería son susceptibles de la dotación

Admite los ingresos financieros procedentes de puntas de tesorería, que luego se invirtieron en activos afectos, pero no el resto de ingresos financieros generados.

Comenta los pasos a seguir según la Sala para dotar la RIC

STSJC (SCT) n° 34-07 de 6 de marzo**Los dividendos de una sociedad transparente no sirven para dotar la RIC**

Rechaza que pueda dotarse la RIC con los dividendos recibidos por una sociedad transparente, ya que no provienen de actividad económica alguna.

STSJC (SCT) n° 194-07 de 28 de mayo**Los ingresos no provienen de una actividad económica por lo que no sirven para la RIC**

No puede dotarse la RIC con los ingresos financieros obtenidos porque no provienen de una actividad económica. Se trata de una entidad que no tiene empleados y que recibe varios ingresos, pero ninguno de lo que podría constituir una actividad económica, por lo que han sido obtenidos por la mera tenencia de bienes.

AN 27-09-2007**Considera los ingresos financieros como obtenidos por la mera titularidad de activos, por lo que no son susceptibles de la dotación**

Para la Audiencia Nacional son aptos para la RIC todos los beneficios derivados de la realización de actividades empresariales o profesionales en Canarias, incluidos los procedentes de la titularidad de activos que estén relacionados con ellos y los obtenidos por la colocación temporal de excedentes de tesorería o de recursos, que sean necesarios para afrontar futuras inversiones, pero no los beneficios que procedan de la mera titularidad de activos que no estén relacionados con las mencionadas actividades económicas.

1.1.2. Los ingresos financieros entre sociedades vinculadas y préstamos participativos

Con carácter general, todos los ingresos financieros devengados por préstamos entre sociedades vinculadas son considerados al margen de la actividad económica, por lo que no sirven para la dotación. Lo mismo ocurre con la modalidad de préstamos participativos.

TEARC n° 35/1204/03 de 28-04-2006**Ingresos financieros por préstamos a empresas vinculadas**

No sirven para dotar la RIC. El argumento es el mismo que el de los ingresos financieros en general, que los ingresos no provienen de una actividad económica, y que los activos financieros no son temporales, sino estructurales.

TEARC n° 35/4356/05 de 29-12-2006**Intereses de un préstamo participativo**

No sirven para dotar la RIC porque no proceden de una actividad económica. El hecho de que sean participativos no significa que la entidad intervenga en su gestión económica, sino exclusivamente en sus resultados.

TEARC n° 35/4368/05 de 29-12-2006**Ingresos financieros generados por préstamos entre sociedades vinculadas**

No los admite para la RIC porque no provienen de una actividad económica. Sin embargo sí admite los intereses generados por los fondos de inversión de un banco en el plazo de un año, ya que por el tiempo de permanencia de dichos activos financieros los considera excedentes de tesorería.

TEARC n° 35/1184/05 de 31-01-2007**Ingresos financieros derivados de préstamos entre sociedades vinculadas****Cálculo del rendimiento a excluir**

No sirven para la RIC por las razones de siempre, sin que tampoco admita que el beneficio objeto de exclusión sean los ingresos menos los gastos financieros, porque es difícil de probar su afectación exclusiva al préstamo concedido. En este caso existía un préstamo hipotecario. La única forma en que considera viable deducir de los ingresos financieros los gastos financieros es cuando se pruebe que el préstamo otorgado se ha financiado con operaciones financieras concretas que hayan devengado gastos financieros.

1.2. Los resultados extraordinarios por venta de inmuebles y activos financieros

Los mismos comentarios que hicimos en el apartado de los ingresos financieros sirven también para los resultados extraordinarios obtenidos por la venta de inmuebles y activos financieros, que los tribunales administrativos y el TSJC consideran en la gran mayoría de los casos no afectos a la actividad empresarial y por tanto no susceptibles de dotar la RIC. La clave de cara al futuro es la interpretación que hará el TS del cambio legislativo del RDL de diciembre de 2006 y del Reglamento publicado en enero de 2008, que sí especifican con claridad que estos beneficios no pueden destinarse a la dotación, pero que el texto anterior nada decía al respecto. Entendemos que si el legislador no quiso poner restricción alguna en la Ley 19/1994 respecto al beneficio susceptible de dotar la RIC no hay porqué interpretar lo contrario.

TEARC n° 35/2842/03 de 31-5-2006**Terreno sin urbanizar**

Venta en varios años de numerosas parcelas que se segregaban de un mismo terreno, pero sin realizar obras de urbanización, ya que de ello se ocupaba el Ayuntamiento. La empresa no disponía de personal. Considera que no es una actividad económica, por lo que las plusvalías obtenidas no pueden destinarse a la RIC. Anula la sanción impuesta por la Inspección.

TEARC n° 35/4368/05 y 35/7/06 de 29-12-2006**Parcelas sin urbanizar**

Plusvalía obtenida en la venta de varias parcelas por una sociedad que se considera promotora, pero que no opina igual el TEARC, ya que se vendieron en las mismas circunstancias de urbanización en las que se compraron, suponiendo operaciones aisladas de venta y no una actividad económica, al no contar con una infraestructura básica para desarrollar la actividad.

TEARC n° 35/1771/04 de 31-05-2007**Solar sin urbanizar**

Sociedad que participa en UTE con otra empresa en operaciones de promoción inmobiliaria de construcciones, pero que enajena un solar que no había urbanizado, al margen de la actividad de la propia UTE. Considera que la plusvalía obtenida no puede incorporarse a la RIC.

TEAC 381-05 de 15-02-2007**Venta de inmueble aportado por socio**

No considera que el beneficio extraordinario obtenido en la venta de un inmueble sea válido para la RIC porque no proviene de una actividad económica. Se trata de la venta de una casa de tres plantas que había sido aportada en un determinado porcentaje por un socio en una ampliación de capital. El TEAC considera que el inmueble no ha estado afecto a una actividad económica, por lo que la plusvalía proviene de la mera tenencia de bienes. Tampoco puede considerarse que se realiza la actividad de compraventa de inmuebles, ya que la sociedad no tiene ni empleados ni un local afecto.

TEAC nº 3746-05 de 31-05-2007**Terreno que pasa de rústico a urbano, pero que no se realizan obras de urbanización**

No considera apta para la RIC la plusvalía obtenida en la venta de un terreno que había pasado de rústico a urbano, a pesar de que se habían tramitado varios planes parciales, porque se enajenó antes de acometer las obras de urbanización. Se trata de una entidad dedicada a la captación de agua que intenta probar que realiza también la actividad de promoción inmobiliaria, sin que se lo admita el Tribunal:

“De los documentos aportados por la entidad en primera instancia, este Tribunal reconoce que la misma efectuó todos los trámites necesarios para lograr la aprobación del Programa de Actuación Urbanística y Plan Parcial «...», sobre los terrenos transmitidos, así como la existencia del Proyecto de Urbanización, pero sin embargo, considera que ello no es suficiente para entender que la entidad desarrolló la actividad de urbanización y promoción inmobiliaria sobre el terreno en cuestión, ya que la entidad, una vez aprobado definitivamente el Plan, procedió, antes de iniciar la ejecución de las obras de urbanización, a la enajenación del mismo”.

TEAC nº 3717-05 de 31-05-2007**Venta de un terreno sin urbanizar**

Al igual que la anterior, se trata de una sociedad que obtiene una plusvalía en la venta de un terreno que no se había urbanizado, sino que sólo se habían firmado los convenios urbanísticos adecuados para pasarlo de rústico a urbano.

El contribuyente alega la STS de junio de 2003 sobre el FPI (la del matrimonio que enajena una parcela adquirida para construir un hotel), pero el TEAC no entra en ella, resolviendo que no puede dotarse la RIC, ya que la parcela no estaba afectada a la actividad de promoción porque antes de acometer las obras de urbanización la vendió. Tampoco realizaba la actividad de compraventa porque no cumplía con los requisitos del art. 25.2 de la LIRPF:

“De los documentos aportados por la entidad en primera instancia, este Tribunal reconoce que la misma efectuó todos los trámites necesarios para lograr la recalificación de la finca en cuestión que inicialmente tenía la consideración de rústica como urbana, mediante la suscripción de un Convenio Urbanístico con el Ayuntamiento de ..., así como la existencia de un estudio de detalle y Proyecto de Urbanización sobre la misma, pero sin embargo, considera que ello no es suficiente para entender que la entidad desarrolló la actividad de urbanización y promoción inmobiliaria sobre el terreno en cuestión, ya que la entidad, una vez aprobado definitivamente el Plan, procedió, antes de iniciar la ejecución de las obras de urbanización, a la enajenación del mismo”.

TEAC nº 4038-05 de 27-09-2007**Venta de inmuebles y acciones****Aplicación de la deducción por doble imposición interna**

Plusvalía obtenida en la venta de inmuebles y de acciones en otra sociedad que se dedica a su misma actividad. Rechaza que ambas puedan destinarse a la RIC por no estar dichos elementos afectos a una actividad económica. El inmueble generó una pequeña plusvalía, pero la venta de las acciones un beneficio de más de 300 millones de las antiguas pesetas, no siendo admitido porque la empresa estaba fuera del ámbito de las sociedades de inversión mobiliaria, ni había probado la afectación de las acciones a una actividad empresarial (a pesar de que las dos sociedades se dedicaban a la hostelería).

Sin embargo, considera que al no poder acogerse a la RIC, la plusvalía obtenida en la venta de las acciones puede beneficiarse de la deducción por doble imposición interna, a pesar de que no solicitó que la inspección fuese general en el plazo de los 15 días, ya que en ese momento no sabía el alcance de la regularización con la exclusión de la dotación RIC.

STSJC (TF) nº 160-07 de 30 de abril**Venta de acciones propias**

Plusvalía obtenida en la venta de acciones propias. El TSJC considera que nos es válida para dotar la RIC porque no proviene de una actividad económica, ya que no hay colocación de un bien o servicio en el mercado. Refuerza sus argumentos con que las dos enmiendas, números 194 y 268 en el Senado, que pedían que cualquier beneficio pudiese aplicarse a la RIC, no prosperaron en su momento.

STSJC (TF) nº 214-07 de 7 de junio**Venta de acciones de sociedad del grupo**

Beneficio obtenido en la venta de acciones de una sociedad del grupo. El Tribunal considera que la venta no supone una colocación de un bien o servicio en el mercado, sino un mero traslado de activos dentro del mismo grupo empresarial, por lo que no es susceptible de dotar la RIC.

STSJC (TF) nº 273-07 de 26 de julio**Compraventa de inmuebles sin requisitos art. 25.2**

Sociedad que ejerce la actividad de arrendamiento y compra venta de inmuebles con un local, pero si empleados. El Tribunal considera que no realiza actividad económica alguna, por lo que los beneficios obtenidos no pueden destinarse a la RIC. Al igual que en todas las ocasiones anteriores, argumenta que si no fuese así se produciría un agravio a las personas físicas, que no pueden dotar la RIC con estas actividades si no cumplen con los requisitos del art. 25.2 de la Ley del IRPF.

1.3. Ingresos por arrendamiento

La importante polémica sobre qué ingresos por arrendamiento son susceptibles de dotar la RIC parece quedar establecida en 2007 en aquellos rendimientos que exclusivamente se obtengan a través de una actividad económica que cumpla con los requisitos del art. 25.2 de la antigua LIRPF.

TEARC n° 35-1252-03 de 30-6-2006**Ingresos por arrendamiento**

Dice que no están afectos a una actividad económica, ya que no son habituales, sino esporádicos, y a mayor abundamiento, la entidad no estaba dada de alta en el IAE de alquileres, ni su objeto social incluía esta actividad.

TEARC n° 35/3602/05 de 30-11-2006**Ingresos por alquileres**

No sirven para dotar la RIC porque no significan una actividad habitual para la entidad, ni cuenta con una infraestructura básica, por lo que no constituye una actividad económica.

TEAC n° 381-05 de 15-02-2007**Ingresos por arrendamiento**

El Central no los admite como susceptibles para dotar la RIC porque la entidad no cumple con los requisitos del art. 25.2 de la LIRPF. No provienen de una actividad económica.

TEAC n° 242-05 de 12-07-2007**Ingresos por arrendamiento**

No sirven para dotar la RIC porque se han obtenido sin los requisitos de local y empleado.

TEAC n° 1.594-06 de 27-09-2007**Complejo de bungalows**

Arrendamiento de un complejo de bungalows a un tercero que los explota turísticamente. No son aptos para la RIC, ya que la sociedad arrendadora no tiene personal, únicamente satisface gastos de personal a su administrador.

STSJC (LP) n° 384-07 de 12 de junio**Alquileres obtenidos por una sociedad sin cumplir los requisitos del art. 25.2**

Considera que no provienen de una actividad económica, por lo que no sirven para la RIC. Anula la sanción impuesta, ya que el TEARC no motivó su resolución al respecto.

STSJC (TF) n° 175-07 de 17 de mayo**Alquileres obtenidos por una sociedad sin cumplir los requisitos del art. 25.2**

Sociedad que dota la RIC con alquileres, pero sin cumplir con los requisitos del art.25.2.

La sociedad tenía dos locales donde realizaba sus actividades, pero en uno de ellos realizaba también una actividad comercial, y en el otro estaban domiciliadas varias personas jurídicas, por lo que el local no era exclusivo para la actividad de alquileres. Por otra parte, carecía de personal afecto a esta actividad, por lo que los ingresos por arrendamiento no provenían de una actividad empresarial.

STSJC (TF) n° 194-07 de 28 de mayo**Alquileres obtenidos por una sociedad sin cumplir los requisitos del art. 25.2**

Alquileres de bienes inmuebles por una sociedad, pero sin cumplir los requisitos del art. 25.2. No proceden de una actividad económica, sino de la mera tenencia de un patrimonio inmobiliario, ya que no dispone ni de local dedicado en exclusividad ni personal contratado.

STSJC (TF) nº 273-07 de 26 de julio

Aquilleros obtenidos por una sociedad sin cumplir los requisitos del art. 25.2

Sociedad que ejerce la actividad de arrendamiento con un local exclusivo, pero sin empleados. Considera que los ingresos obtenidos por arrendamientos no pueden dotar la RIC.

I.4. Otros aspectos de la dotación

Analizamos en este apartado tres aspectos relativos a la dotación, el de los beneficios obtenidos por un barco de pesca que no estaba matriculado en Canarias, el de la cuestión ya resuelta de los profesionales, y una extensa casuística sobre el cálculo de la dotación y los elementos que intervienen en el mismo, llamando la atención una nueva y peligrosa interpretación que hace el TEARC respecto a la compensación fiscal de bases imponibles negativas y el cálculo de la dotación.

I.4.1. Barcos de pesca

TEARC nº 35/1898/03 de 28-04-2006

Para que una empresa de pesca dote la RIC es necesario que los barcos estén matriculados en Canarias

Entiende que es necesario que los barcos estén matriculados en Canarias, como presunción *iuris tantum*, ya que el art. 27.4 se refiere a buques con pabellón español y matriculados en Canarias, que si bien lo hace en el contexto de la materialización está sentando las bases de cuándo se entiende que el buque está situado en Canarias. En el expediente se prueba que el barco no estaba matriculado en Canarias, ni tenía el puerto base en Canarias, sino en Pasaje; y la base habitual de aprovisionamiento y mantenimiento tampoco estaba en Canarias.

STSJC (LP) nº 405-07 de 27 de julio

Buque de pesca matriculado fuera de Canarias y que utiliza medios y personal que no residen en Canarias

Los beneficios obtenidos no pueden destinarse a la RIC. Se trata del mismo caso planteado en la resolución anterior del TEARC que llega al TSJC y que también opina igual, añadiendo irónicamente que para qué entra la ley en detalles sobre la matriculación de los barcos si da lo mismo que estén en Vascongadas o en Canarias.

I.4.2. Profesionales

(+) STSJC (LP) nº 211-07 de 20 de abril

Los profesionales sí pueden dotar la RIC

EITEARC cuestiona que los profesionales puedan dotar la RIC en base a una sentencia del TSJC (TF), pero la Sala de LP reconoce que ese criterio estaba equivocado, por lo que sí pueden dotar la RIC. El profesional al que se le había incoado el acta murió, por lo que es su madre la que tiene el derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

(+) STSJC (LP) nº 467-07 de 26 de octubre

Los profesionales sí pueden dotar la RIC

Ratifica el criterio de la Sala de que los profesionales sí pueden dotar la RIC.

1.4.3. Elementos que influyen en el cálculo de la RIC

En este apartado comentamos como casos más importantes tres resoluciones del TEARC que siembran las dudas en un campo hasta ahora pacífico, el de la compensación fiscal de bases imponible negativas (no la compensación contable de resultados negativos), opción fiscal que venimos ejercitando en el momento y en la cuantía que consideramos oportuna, sin trascendencia alguna en el cálculo de la dotación, y que nada tiene que ver con la compensación contable de resultados negativos, que sí afecta negativamente al cálculo de la RIC.

TEARC nº 35/1567/04 y 35/2582/04 de 30-11-2006

Cálculo de la RIC

Cálculo de la RIC de conformidad con el sistema de ecuaciones, con el que no está de acuerdo el contribuyente, ya que los cálculos son muy complicados. El TEARC dice que sí son complicados, pero que es la única forma de calcular la dotación. Desestimada.

TEARC nº 35/3138/05 de 28-2-2007

Compensación fiscal de bases imponible negativas

El Tribunal entiende que el beneficio a destinar a la RIC es el resultante una vez que se hayan compensado las bases imponible negativas que tenga la empresa.

En primer lugar, el TEARC explica acertadamente que la base imponible negativa que se compensa, cuando ha sido contabilizada anteriormente como un crédito fiscal, no altera el cálculo contable del impuesto sobre beneficios, teniendo únicamente repercusión en la posición deudora o acreedora de la entidad respecto a Hacienda. Sin embargo, si no ha sido contabilizado anteriormente, sino que se compensa en este ejercicio, opera como una diferencia permanente, afectando al cálculo contable del impuesto y por tanto a la dotación de la RIC.

Con un ejemplo lo vemos más claro:

Se obtiene un beneficio antes de impuestos de 100.000, habiéndose obtenido pérdidas en el ejercicio anterior; sin que se hubiese contabilizado el crédito impositivo. Como este año se va a compensar la base imponible negativa anteriormente generada habría que reconocer primeramente un crédito en contabilidad (supongamos una base imponible negativa de 50.000):

Hacienda deudora por compensación a Ajustes imposición 17.500

$$50.000 \times 0,35 = 17.500$$

El nuevo beneficio contable antes de impuestos pasa a ser de $117.500 = 100.000 - (-17.500 \text{ del ajuste en la imposición})$, pero para calcular el impuesto sobre beneficios hay que partir de 100.000 ($117.500 - 17.500 \text{ del ajuste por imposición}$).

En segundo lugar, sin embargo, afirma una cuestión que nos deja perplejos: que teóricamente las futuras bases imponible positivas deben destinarse a la reposición de lo anteriormente perdido, por lo que es evidente que los únicos beneficios que pueden desti-

narse a la RIC son los excedentes una vez compensadas las bases imponible negativas. Lamentablemente el Tribunal confunde la compensación contable de resultados negativos (que sí afecta a la distribución del beneficio y al cálculo de la RIC) con la compensación fiscal de bases imponible negativas, que nada tiene que ver con el resultado contable, y que es un derecho que tiene el contribuyente de compensar fiscalmente en el momento que lo estime oportuno las bases imponible negativas generadas en ejercicios anteriores. Termina su razonamiento afirmando —erróneamente en mi opinión— que la base imponible negativa que se compensa ha de restar de los beneficios para el cálculo de la RIC.

Entiendo que lo único que hay que restar del beneficio cuando se compensa fiscalmente una base imponible negativa no reconocida en ejercicios anteriores es el ajuste contable positivo por el reconocimiento del crédito impositivo que se compensa, según expliqué en el ejemplo anterior, pero nunca la propia compensación fiscal de las bases imponible negativas. Otra cuestión es que se compensen contablemente los resultados negativos anteriores con el beneficio del ejercicio, en cuyo caso sí afectará negativamente al cálculo de la dotación RIC, como reiteradamente han ido señalando los Tribunales en estos últimos años.

TEARC nº 35-3073/06 de 30-03-2007

Compensación fiscal de bases imponible negativas y RIC

Compensación contable de resultados negativos con reservas voluntarias

Se trata de una sociedad que ha compensado contablemente los resultados negativos anteriores con reservas voluntarias, dejando el saldo de pérdidas y ganancias para la RIC, y que también compensa fiscalmente la base imponible negativa obtenida en el ejercicio anterior.

El TEARC, fruto de la misma interpretación que hizo en la resolución anterior, afirma que nada tiene que ver que haya compensado contablemente la pérdida con reservas voluntarias, sino que el hecho relevante es que ha compensado fiscalmente la base imponible negativa con los beneficios de ese ejercicio, determinando su no tributación, por lo que no puede destinarse también a la RIC.

Sobre la compensación contable de resultados negativos con reservas voluntarias también opina que afecta al cálculo de la dotación, ya que se están mermando las reservas que podrían destinarse a invertir en Canarias.

TEARC nº 35/2759/05 de 29-06-2007

Compensación fiscal de bases imponible negativas

Prosigue con el criterio de que sí afecta al cálculo de la RIC.

(+) TEARC nº 35/1204/03 de 28-04-2006

Reserva Legal y dividendos

Con los ingresos excluidos puede dotarse la RL y repartirse los dividendos, por lo que hay que hacer un prorrateo para el cálculo RIC.

TEARC nº 35/2759/05 de 29-06-2007

Reserva legal dotada con la prima de emisión

La dotación de la RL con cargo a la prima de emisión afecta al cálculo de la RIC.

(+) TEARC nº 35/17/06 de 30-04-2007**Ingresos exentos y cálculo de la RIC**

Entidad parcialmente exenta. A la hora de calcular la RIC el TEARC entiende que sólo hay que coger el beneficio que no está exento, sin afectar negativamente que se hayan obtenido pérdidas en la actividad exenta.

TEAC nº 97-05 de 4-05-2007**Reserva legal y sociedades limitadas**

La dotación obligatoria a la reserva legal es también aplicable a las sociedades limitadas, por lo que ha de tenerse en cuenta para el cálculo de la RIC. Es una cuestión que ya venía interpretándose así con anterioridad.

STSJC (LP) nº 432-07 de 27 de julio**Reserva legal e ingresos financieros excluidos**

La Sala no llega a entender el tema que se le plantea, que los ingresos financieros excluidos para el cálculo de la RIC pueden destinarse a la dotación de la RL, por lo que no pueden excluirse dos veces del cálculo de la RIC: como ingresos financieros no aptos y como dotación de la reserva legal.

Alegato interesante sobre los pasos a seguir en el cálculo de la RIC.

2. La materialización

Hemos comprobado cómo en materia de dotación pocas han sido las sentencias y resoluciones que han flexibilizado la aplicación de la RIC en 2007. Sin embargo, en la materialización sí se ha avanzado bastante, sobre todo en la entrada en funcionamiento y en inversiones en activos usados.

2.1 La entrada en funcionamiento (ver también el apartado de inmuebles para alquilar)

El flexible criterio del TEAC en resolución de 2005 respecto a la entrada en funcionamiento de las inversiones después del plazo de materialización, pero sin interrupciones debidas al contribuyente, sigue aplicándose en 2007 tanto por el propio TEAC como por el TEARC.

(+) TEARC nº 35/81 I/03 de 30-06-2006**Construcción nave industrial**

Entrada en funcionamiento. La dotación de la RIC de 1995 se invierte en un solar en septiembre de 1998, en el que se construye una nave para alquilar; que no se termina hasta noviembre de 2001. Considera que no hay incumplimiento del plazo de entrada en funcionamiento, ya que no ha existido interrupción debida al contribuyente, siguiendo el criterio del TEAC al respecto.

(+) TEARC nº 35/3602/05 de 30-11-2006**Rehabilitación de piscina pública**

Entrada en funcionamiento de una piscina pública que se rehabilita, ya que llevaba años sin utilizarse. La RIC es de 1999 y el certificado final de obras es de 29-07-2003, aunque la

licencia municipal de primera utilización es de 24-03-2004, esto es, después del plazo de materialización. Considera que es apta para la materialización por el desarrollo normal de la operación, siguiendo de nuevo los argumentos del TEAC al respecto.

(+) TEARC n° 35/4374/05 de 29-12-2006

Locales comerciales y plazas de garaje

Entrada en funcionamiento. Admite la materialización en locales comerciales y plazas de garaje que entraron en funcionamiento después de los 4 años. Se trata de la RIC de 1996, que se materializa en dichos locales que se terminan el 1 de octubre de 2001, once meses después del plazo de materialización, pero que admite como válida, siguiendo el criterio de las resoluciones del TEAC de 25-11-05 y 16-02-2006 de que no ha existido interrupción de las obras imputable al contribuyente.

TEAC n° 3409-05 de 25-07-2007

Hotel y moratoria turística

Materialización en un terreno adquirido para construir un hotel, sin que pueda edificarse por la moratoria turística. El TEAC no comenta para nada el tema de la moratoria turística, sino que desestima la reclamación porque no se había comenzado la construcción en el plazo legal de la materialización. Es una pena que el TEAC pase olímpicamente de las repercusiones legales de la moratoria en relación con la RIC, que incluso llegó a regularse como una excepción al plazo de materialización en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 53/2002, pero sin resultado práctico alguno.

STSJC (TF) n° 219-07 de 22 de junio

Construcción de un hotel

A través de la materialización indirecta, la sociedad participada tarda 7 años en poner en funcionamiento un hotel, excediendo el plazo que tenía la empresa que había dotado la RIC, por lo que desestima el recurso.

2.2. Los activos usados

La carga de la prueba de la mejora tecnológica y la motivación de su rechazo por parte de la Administración siguen siendo las claves para que la materialización en activos usados sea válida para la RIC.

TEAC n° 1537-05 de 15-03-2007

Locales usados

Locales usados adquiridos sin que el contribuyente haya acreditado la mejora tecnológica ni en la Inspección ni ante el TEARC, que era cuando y donde tendría que haberlo hecho. No son válidos para la materialización por no haberse acreditado la mejora tecnológica ni, incluso, la adquisición de los mismos, ya que sólo existe un documento privado sin fecha.

TEAC n° 242-05 de 12-07-2007

Apartamentos usados

Apartamentos usados adquiridos sin que se haya acreditado la mejora tecnológica. No son aptos para la materialización.

(+) STSJC (LP) n° 118-07 de 2 de febrero**Local usado**

Estima la materialización en un local usado porque la Administración se limita a rechazar los informes de la empresa para demostrar la mejora tecnológica, pero sin aportar pruebas en contrario.

2.3. Los inmuebles para alquilar

El criterio de que los inmuebles no tienen porqué entrar en funcionamiento al final del periodo de materialización si lo hacen razonablemente después del mismo, y que no es necesario que estén ya alquilados al término del plazo de materialización es el que se consolida en 2007 tanto en los tribunales económicos administrativos como en el TSJC.

(+) TEARC n° 35/1883/03 de 31-07-2006**Nave que no se alquila en los 4 años del plazo de materialización**

Inversión en una nave para alquilar que se construye dentro del plazo de materialización, pero que la Inspección rechaza porque no se alquiló dentro de los 4 años. El TEARC entiende que sí es válida, con independencia de que se haya alquilado o no.

(+) TEAC n° 242-05 de 12 -07-2007**Edificio de apartamentos que no entra en funcionamiento en 4 años**

Admite la materialización en la construcción de un edificio de apartamentos en régimen de comunidad, que se termina dentro del plazo de materialización, aunque no haya entrado en funcionamiento. Su argumento es el ya señalado en resoluciones de años anteriores:

“...es exigir que dentro del plazo legal se haya adquirido el bien de que se trate, o bien, si se trata de un proyecto de inversión complejo, haya comenzado a desarrollarse, siempre que, en todos los casos, además se produzca la incorporación al proceso productivo, a la actividad empresarial, bien de manera inmediata a su adquisición, bien dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin (por ejemplo, una construcción inmobiliaria), aunque tal incorporación - mediando tales circunstancias- se haya producido después del plazo legal de los 3 años; como bien ha puntualizado el Tribunal de Instancia en muchas ocasiones cuando exista « una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes o servicios correspondientes al mismo...)»; y «en cualquier caso, las sucesivas inversiones deberán efectuarse sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo, de tal manera que la duración del proceso inversor no deberá sobrepasar el plazo que por su naturaleza le corresponda».

(+) STSJC (LP) n° 39-07 de 12 de enero**Materialización en un inmueble para alquilar que no se había alquilado al final de los cuatro años**

La Administración lo rechazó porque al final de los cuatro años del plazo de materialización no había entrado en funcionamiento, cumpliéndose los requisitos del art. 25.2 por la propia actividad de la empresa, pero no porque fuese necesario para el alquiler, y porque la propiedad de sólo dos inmuebles no presupone la existencia de una acti-

vidad empresarial. Sin embargo, el TSJC sí estima que la materialización es válida, ya que la Administración se limita a negar la existencia de una actividad empresarial, pero no lo prueba, y por otra parte porque no es necesario que el inmueble esté alquilado al final del cuarto año, sino que basta que sea susceptible de alquilar y que se cuente con la organización empresarial adecuada.

(+) STSJC (LP) n° 150-07 de 2 de marzo

Vivienda terminada, pero sin alquilar

Materialización en una vivienda para alquilar que se finalizó su construcción en plazo, pero no llegó a alquilarse en el mismo. La Administración considera que no es válida, pero el TSJC estima que sí, ya que no prueba que no existiera actividad económica.

STSJC (LP) n° 216-07 de 23 de marzo

60 viviendas para alquilar que no se terminan

El Tribunal rechaza la materialización en 60 viviendas para alquilar que no se terminaron dentro del plazo de materialización, sin que la empresa pruebe que hayan existido causas extraordinarias para dicho retraso.

2.4. La materialización indirecta

STSJC (TF) n° 85-07 de 27 de febrero

Inversiones sin hacer la ampliación de capital

La sociedad participada va invirtiendo a medida que la empresa que dotó la RIC le va inyectando fondos, pero sin hacer previamente la ampliación de capital. El Tribunal considera que la inversión no es válida para la materialización y además considera que es sancionable su comportamiento.

2.5. La materialización en activos inmateriales

(+) TEAC n° 242-05 de 12-07-2007

Cesión del derecho de uso de un local

Se materializa la RIC en la adquisición a un constructor de los derechos de uso de un local construido en un centro comercial en virtud de una concesión administrativa. La Inspección entendió que no podía materializarse en el derecho de uso, porque también podía hacerlo el constructor en el local. Sin embargo, el TEAC estima que sí es válida, ya que el recurrente aportó una certificación de que el beneficiario de la concesión no había afectado a la RIC los gastos en los que incurrió para obtener la misma, cuestión que había rechazado el TEARC con el único argumento de que podría darse la afectación por dos contribuyentes del mismo bien.

2.6. La permanencia en funcionamiento

Una resolución del TEAC sobre la interrupción en el plazo de permanencia en funcionamiento de las inversiones afectas a la RIC cambia el criterio aplicable hasta ese momento.

(+) TEAC n° 97-05 de 4-05-2007**Interrupción temporal de la actividad económica**

Trata un curioso caso en que una empresa que ha dotado y materializado correctamente la RIC cesa temporalmente en su actividad antes de los 5 años que las inversiones han de estar en funcionamiento, pero posteriormente reanuda la actividad y concluye los 5 años de dicho periodo. El TEAC entiende que la Ley no distingue si el plazo ha de ser continuado o no, por lo que permite la interrupción de la actividad, siempre y cuando posteriormente se reanude y se complete el periodo obligatorio de permanencia en funcionamiento.

Reconozco que es un criterio que no me atrevería a suscribir, pero que en base a esta resolución puede beneficiar a los contribuyentes.

3. Los requisitos sustanciales y la regularización

Con el paso del tiempo, los requisitos formales aplicables a la RIC se han ido transformando en sustanciales, de tal forma que el más mínimo incumplimiento por parte del contribuyente implica directamente la pérdida del incentivo fiscal, a pesar de que se haya invertido correctamente, esto es, que se haya cumplido la finalidad última del incentivo.

En cuanto a la regularización de la RIC, se producen serias divergencias entre el criterio de los tribunales económico administrativos y el TSJC, en las que, paradójicamente, los primeros resuelven favorablemente las pretensiones de los contribuyentes, mientras que el TSJC falla en contra.

3.1. Los intereses de demora

La liquidación de los intereses de demora en la regularización de la RIC cuando la cuota del ejercicio de la regularización es cero como consecuencia de la existencia de bases imponibles negativas es el botón de muestra del caos interpretativo que ha supuesto la parca normativa RIC. Mi criterio personal siempre ha sido que hay que liquidar dichos intereses sobre la cuota que en su día se dejó de ingresar; pero en 2007 se ha producido un importante cambio de criterio: el TEAC y el TEARC reconocen ahora que no procede la liquidación, mientras que el TSJC consolida su criterio de que sí hay que liquidarlos.

El punto de inflexión se produce en abril de 2007 con una segunda resolución del TEAC diciendo que no procede la liquidación de intereses de demora en el caso analizado, que el TEARC comienza a aplicar en sus resoluciones a partir de octubre de 2007. Por su parte, el TSJC en al menos cinco sentencias dice justo lo contrario, siendo la última —de junio de 2007— de unificación de doctrina.

TEARC n° 35/3415/05 de 30-11-2006

Procede liquidar los intereses de demora cuando la cuota es cero en la regularización de la RIC por la existencia de bases imponibles negativas.

TEARC n° 35/3640/05, 35/3668/05 y 35/4139/05 de 31-01-2007**Intereses de demora**

Hay que calcular los intereses de demora por su carácter indemnizatorio sobre la cuota que no se ingresó en su día, no sobre la resultante en la regularización.

TEARC n° 35/1421/04 de 30-04-2007

Intereses de demora

Son aplicables

TEARC n° 35/2723/05 de 31-05-2007

Intereses de demora en empresas de reducida dimensión

En la regularización de la RIC se han de calcular los intereses al tipo medio de gravamen resultante, no al tipo que se aplicó la deducción ¿?

(+) TEARC n° 35/1955/05 de 26-10-2007

Cambio de criterio en los intereses de demora

Intereses en la regularización. Si la cuota es cero por la existencia de bases imponible negativas no procede calcular intereses según el criterio del TEAC en dos resoluciones de 2006 y 2007.

(+) TEARC n° 35/2369/05 de 26-10-2007

Intereses de demora

No son aplicables cuando en el ejercicio de la regularización la cuota es cero por bases imponible negativas. Ratifica el cambio de criterio anterior.

(+) TEAC n° 2906-05 de 19-04-2007

Intereses de demora no son aplicables

No hay que liquidar intereses de demora cuando la cuota del ejercicio de regularización de la RIC es cero como consecuencia de bases imponible negativas.

STSJC (LP) n° 58-07 de 19 de enero

Los intereses de demora sí son aplicables

Hay que aplicar los intereses de demora cuando la cuota del ejercicio en que se regulariza la RIC es cero por motivo de bases imponible negativas.

STSJC (LP) n° 156-07 de 11 de mayo

Los intereses de demora sí son aplicables

Hay que aplicar los intereses de demora cuando la cuota del ejercicio en que se regulariza la RIC es cero por motivo de bases imponible negativas.

STSJC (LP) n° 197-07 de 11 de mayo

Los intereses de demora sí son aplicables

Los intereses de demora cuando la cuota es cero por existencia de bases imponible negativas hay que liquidarlos, porque si no sería contrario a la finalidad que persigue la Ley.

STSJC (LP) n° 265-07 de 11 de mayo

Los intereses de demora sí son aplicables

Procede liquidar los intereses de demora cuando la cuota del ejercicio que se regulariza es cero por la existencia de bases imponible negativas.

STSJC (LP) n° 321-07 de 22 de junio

Los intereses de demora sí son aplicables

Procede liquidar los intereses de demora cuando la cuota del ejercicio que se regulariza es cero por la existencia de bases imponibles negativas. Unidad de doctrina.

3.2. Los intereses sobre intereses a la hora de regularizar la RIC

El mismo caos interpretativo se produce en la materia de los intereses sobre intereses a la hora de regularizar la RIC, concretamente el hecho de que los intereses no calculados se conviertan en cuota sobre la que aplicar nuevos intereses. Por una parte, los tribunales administrativos han corregido su criterio inicial y ya no aplican el anatocismo, mientras que el TSJC, en al menos cinco sentencias, dice todo lo contrario, que sí procede la acumulación de intereses sobre intereses.

(+) TEARC n° 35-1257-03 de 30-06-2006

Intereses sobre intereses

No corresponde liquidar intereses sobre intereses

(+) TEARC n° 35-1859-04 de 31-05-06

Intereses sobre intereses

No corresponde liquidar intereses sobre intereses

(+) TEARC n° 35/3415/05 de 30-11-2006

Intereses sobre intereses

No procede la aplicación de intereses sobre intereses

(+) TEARC n° 35/3640/05, 35/3668/05 y 35/4139/05 de 31-01-2007

Intereses sobre intereses

Intereses sobre intereses (anatocismo). No es posible su cálculo.

(+) TEARC n° 35/1421/04 de 30-04-2007

Intereses sobre intereses

Intereses sobre intereses: no son aplicables

(+) TEARC n° 35/1955/05 de 26-10-2007

Intereses sobre intereses

Intereses sobre intereses. No procede el cálculo que hace la Administración.

(+) TEARC n° 35/2369/05 de 26-10-2007

Intereses sobre intereses

No son aplicables.

STSJC (LP) n° 58-07 de 19 de enero

Intereses sobre intereses

Es correcto el cálculo que hace la Administración de intereses sobre intereses.

STSJC (LP) n° 197-07 de 11 de mayo

Intereses sobre intereses

Es correcto calcular intereses sobre intereses porque así lo dice el Reglamento de Inspección.

STSJC (LP) n° 216-07 de 23 de marzo

Intereses sobre intereses

Procede liquidar intereses sobre intereses

STSJC (LP) n° 321-07 de 22 de junio

Intereses sobre intereses

Procede liquidar intereses sobre intereses

STSJC (TF) n° 219-07 de 22 de junio

Intereses sobre intereses

Es correcto el cálculo que hace el TEARC de intereses sobre intereses

3.3. Las imputaciones a socios de bases imponibles de sociedades transparentes

En la imputación a socios del rendimiento de sociedades transparentes se había pronunciado reiteradamente el TSJC durante 2006 en el sentido de que eran imputables las bases imponibles corregidas de dichas sociedades a los socios, a pesar de que estuviesen recurridas. Así lo afirma también en una primera sentencia de febrero de 2007, para cambiar de criterio en ese mismo mes y en el mes de marzo. Otras nuevas sentencia de 2007 siembran las dudas en esta misma materia, ya que exigen que las liquidaciones estén suspendidas para que las bases imponibles corregidas a las sociedades transparentes no puedan imputarse a los socios.

STSJC (LP) n° 102-07 de 16 de febrero

Imputación a los socios de bases de sociedades transparentes

Las sociedades han recurrido las actas, pero el TSJC entiende que la imputación a los socios de las bases imponibles recurridas es correcta, con independencia de que si la sociedad gana el recurso en su momento se rectifiquen las bases imputadas a los socios.

(+) STSJC (LP) n° 163-07 de 2 de febrero

Imputación a los socios de bases de sociedades transparentes. Cambio de criterio

No corresponde la imputación a los socios de las bases imponibles de las sociedades transparentes si han sido recurridas por la sociedad. El recurrente alegó que el art. 122 LGT dice que cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otro, aquella no será definitiva hasta tanto esas últimas no adquieren firmeza; y el STSJC cambia su criterio al respecto: *a diferencia de otros recursos en que o no vimos o no dijo la parte actora que las liquidaciones estaban suspendidas...* También hace valer su nuevo argumento en base a la STS de 24-09-1999, que comenta en los fundamentos de Derecho.

(+) STSJC (LP) n° 208-07 de 16 de marzo**Imputación a los socios de bases de sociedades transparentes**

Ratifica el criterio anterior: No corresponde la imputación a los socios de las bases impositibles de las sociedades transparentes si han sido recurridas por la sociedad. Se trata de otro socio de la misma entidad anterior; concluyendo igualmente el Tribunal.

STSJC (LP) n° 291-07 de 30 de marzo**Imputación a los socios de bases de sociedades transparentes**

Imputación a los socios de bases impositibles corregidas de sociedades transparentes cuyas liquidaciones han sido recurridas. Procede la imputación aunque no sean firmes. Supone una vuelta atrás en el cambio de criterio.

STSJC (LP) n° 386-07 de 22 de junio**Imputación a los socios de bases de sociedades transparentes**

Se trata de la misma sociedad en la que se admitió que no procedía la imputación, pero de otro socio. Sin embargo, admite ahora la imputación por un detalle crucial: que no figura en el recurso que la liquidación esté suspendida. Procede entonces la imputación a los socios del incremento en la base imponible de la sociedad transparente.

STSJC (LP) n° 484-07 de 2 de noviembre**Imputación a los socios de bases de sociedades transparentes**

Imputación de bases impositibles a socios de sociedades transparentes que han sido recurridas. Sí procede su imputación, ya que no se ha probado que las liquidaciones estén suspendidas.

STSJC (TF) n° 254-07 de 3 de julio**Imputación a los socios de bases de sociedades transparentes**

Socio al que se le incrementa la BI del IRPF por los nuevos rendimientos de la sociedad transparente al excluirse la dotación RIC efectuada. El socio alega dos cuestiones en las que no entra el Tribunal: la caducidad de las actuaciones de la inspección y que dicha sociedad no es transparente, ya que debieron defenderse en su día por la sociedad. También alega la falta de motivación de la resolución impugnada, que tampoco acepta el Tribunal, ya que siendo socio el recurrente tenía conocimiento de todo lo que le había ocurrido a la entidad. En el fondo de la cuestión, entiende que efectivamente la sociedad era transparente.

STSJC (TF) n° 255-07 de 3 de julio**Imputación a los socios de bases de sociedades transparentes**

Trata el mismo caso anterior con otro socio de la entidad transparente, llegando a las mismas conclusiones.

3.4. Los requisitos sobre la dotación

Los requisitos sustanciales exigidos a la dotación de la RIC, muchos de ellos interpretados casi radicalmente por la Administración y los tribunales conllevan en numerosas ocasiones la invalidez de la misma y la regularización de los beneficios disfrutados con la aplicación de este incentivo. Hay que destacar, sin embargo, el criterio flexible del TEAC y del TSJC

en la aplicación subsidiaria de otros incentivos fiscales cuando el beneficio aplicado por la empresa sea rechazado por la Inspección.

TEARC n° 35/183/06 de 28-2-2007

Requisitos sustanciales y declaración complementaria

La sociedad presentó inicialmente una declaración con pérdidas y posteriormente una declaración complementaria con beneficio y una dotación RIC. El TEARC la rechaza porque no se aprobaron las cuentas antes de la presentación del impuesto con la dotación. Con sanción.

TEAC n° 220-06 de 25-07-2007

No se aplica el resultado a la RIC

La Junta de la sociedad aplicó el resultado del ejercicio sin destinar cantidad alguna a la RIC, sin que tampoco figurase la dotación en la contabilidad. En la casilla del IS correspondiente a la dotación de la RIC tampoco se puso nada, sino que por un error se consignó en otra casilla diferente. El TEAC desestima la reclamación y considera que procede sancionar al contribuyente.

TEAC n° 2414-05 de 17-05-2007

Escisiones y requisitos sustanciales

Rechaza el régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial a la escisión de un terreno dedicado a campo de golf porque aún no había comenzado su explotación. También rechaza la dotación de la RIC por la sociedad de la que se escinde una parte porque no se consignó en el balance la dotación efectuada.

TEAC n° 1594-06 de 27-09-2007

La RIC no figura en la certificación, pero sí en la contabilidad

Tanto en la declaración del IS presentado en plazo como en la contabilidad legalizada posteriormente figura la dotación de la RIC, pero no en la certificación de la Junta que se presentó en el Registro Mercantil. El TEAC rechazó la reclamación porque no hay pruebas suficientes de que se aprobara la dotación antes de la presentación del IS.

(+) TEAC n° 1216-06 de 5-12-2007

Vacaciones fiscales rechazadas y aplicación subsidiaria de la RIC

Sociedad que se acoge a la bonificación del 95% del IS, pero que, por si acaso, cumple los requisitos sustanciales de la RIC y la aprueba con carácter subsidiario en Junta.

La Inspección y el TEARC no admitieron la aplicación subsidiaria porque la inspección era parcial, pero el TEAC entiende que ambos incentivos están directamente vinculados, al ser excluyentes, por lo que el inspector al anular uno tenía que entrar en la aplicación de la RIC. En el plazo de 15 días para pasar la inspección de parcial a general el contribuyente no sabe el alcance de la regularización que se va a proponer, por lo que no puede decidir. Estima la reclamación, ordenando que se practique otra liquidación con la posible aplicación de la RIC.

STSJC (TF) n° 1-07 de 8 de enero

Vacaciones fiscales rechazadas y aplicación de la RIC

Sociedad que se acoge a la bonificación del Impuesto sobre Sociedades (vacaciones fiscales), pero que la Administración se la rechaza por haber realizado gastos (Gastos de pri-

mer establecimiento) y no inversión. Solicita entonces acogerse a la RIC y materializarla en dichos Gastos, pero no se lo admiten. El TSJC dice que no tiene derecho porque no ha cumplido las formalidades de la dotación de la RIC.

STSJC (TF) nº 85-07 de 27 de febrero

Dotación personas físicas después de la declaración del IRPF

Dotación de la RIC por una persona física después de la presentación del IRPF. El Tribunal la rechaza con su argumento de siempre, que no se dotó antes de presentar el impuesto.

STSJC (TF) nº 142-07 y 143-07 de 27 de febrero

Contabilidad de una Comunidad de bienes

Se rechaza el recurso porque la Comunidad de bienes no acredita la correcta llevanza de una contabilidad en la que se cumplan las formalidades de la RIC. Los libros de contabilidad, sin legalizar, se habían presentado posteriormente, alegando primero la empresa que no existían, ya que estaba en régimen simplificado. La Inspección no admite esos libros como prueba y lo mismo hace el TEARC.

El Tribunal reconoce que existe una contabilidad de las operaciones de la Comunidad, pero sin cumplir las formalidades necesarias para acreditar que la dotación se efectuó antes de la declaración, por lo que rechaza el recurso, manifestando además que no entiende por qué se tardó tanto en rectificar el error de que no había contabilidad y aportarla en el procedimiento de inspección.

STSJC (TF) nº 175-07 de 17 de mayo

Eliminación de la RIC del pasivo

Sociedad que dota la RIC, pero que posteriormente la elimina del pasivo, cambiándola de cuentas. Ya se habían rechazado los ingresos como susceptibles de la dotación, por no provenir los alquileres de una actividad económica, pero también se señala como incumplimiento el hecho de que la RIC no se mantenga en los balances de los años posteriores a su dotación. El Tribunal desestima el recurso.

3.5. Otras cuestiones sobre la regularización

TEARC nº 35/3738/05 de 30-11-2006

Sanción en el caso de una dotación mayor de la RIC en una declaración complementaria.

El TEARC entiende que es sancionable. Sobre el fondo del asunto se había pronunciado el TEAC, desestimando la procedencia de la mayor dotación.

TEARC nº 35/3640/05, 35/3668/05 y 35/4139/05 de 31-01-2007

Momento de la regularización

La Administración ha de realizar la regularización en el término del periodo de materialización y no cuando lo haga el contribuyente. La interpretación que hago de esta resolución es que el contribuyente puede seguir regularizando voluntariamente la RIC antes del plazo de los cuatro años, pero que si no lo hace, el momento apropiado para la regularización por parte de la Administración es el cuarto año y no el momento posterior en que lo haga el contribuyente. También podría interpretarse que no procede la regularización

voluntaria por parte del contribuyente en un ejercicio anterior al final del plazo de materialización, pero no tendría lógica alguna con el texto de la Ley en la mano.

(+) TEAC n° 1734-05 de 19-04-2007

Prescripción parcial

El TEAC confirma el planteamiento del TEARC de que la comprobación parcial de la RIC sólo interrumpe la prescripción de dicho incentivo, pero no el de otras figuras tributarias.

TEARC n° 35/3640/05, 35/3668/05 y 35/4139/05 de 31-01-2007

Fecha en que prescribe la dotación no materializada

La empresa regularizó la RIC incumplida en un ejercicio posterior al de los 4 años, por lo que interrumpió la prescripción aplicable a ese ejercicio.

La dotación de 1997 que no se invirtió en 2001 no prescribe ese año, sino que los 4 años de prescripción comienzan a contarse a partir de julio de 2002, que es la fecha en que debió practicarse la regularización.

TEARC n° 35/1421/04 de 30-04-2007

Deducción por inversiones

No es materia RIC, pero la incluyo en este estudio porque hace un repaso a los límites aplicables en un incentivo tan importante como la deducción por inversiones en activos fijos, que cobrará mayor relevancia en el periodo 2007-2013.

(+) STSJC (LP) n° 346-07 de 13 de junio

Cambio de inspector

Estima el recurso porque durante la inspección cambió el actuario por el único motivo de que tenía mucha carga de trabajo.

(+) STSJC (LP) n° 366-07 de 30 de julio

El responsable subsidiario puede recurrir

El TEARC había rechazado el recurso del administrador subsidiario de las deudas de la sociedad sin entrar en el fondo de la cuestión. El TSJC en base a la sentencia del TC de marzo de 2006 estima el recurso y el derecho a recurrir del responsable subsidiario.

(+) STSJC (LP) n° 340-07 de 6 de julio

Incompetencia de Gestión

La Dependencia de Gestión tributaria no es competente para analizar los bienes que en la contabilidad están afectos o no a la actividad empresarial, por lo que debió pasar el expediente a la Inspección.

(+) STSJC (LP) n° 334-07 de 26 de junio

Caducidad del expediente

El TSJC estima el recurso por caducidad del expediente al haber transcurrido más de un mes desde la firma del acta al acuerdo de liquidación del Jefe de Inspección (art.60.4 del Reglamento de Inspección). Con la Ley 1/98 de 26 de febrero (Estatuto del contribuyente) sí existe caducidad. Así también lo había señalado en otras sentencias, concretamente en 28 de julio y 15 de septiembre de 2006.

4. Valoración global

La valoración global que realizamos del conjunto de sentencias y resoluciones en materia RIC analizado es que durante 2007 se ha confirmado la interpretación restrictiva que mantenía la Administración Tributaria respecto a qué beneficios pueden dotar la RIC, flexibilizándose, no obstante, algunos aspectos de la materialización, concretamente la entrada en funcionamiento y la inversión en activos usados. En materia de regularización también es notable la posibilidad de acogerse a otros incentivos fiscales cuando la administración rechaza el que el contribuyente aplicó.

5. Análisis y valoración del reglamento de la RIC

A pesar del extenso análisis de las resoluciones y sentencias RIC que se han producido en 2007, hemos de ser conscientes que el hecho más importante en relación con este incentivo ha sido la aprobación del Reglamento por el RD 1758/2007, de 28 de diciembre, que es objeto de un análisis monográfico dentro de esta Crónica RIC 2007.

5.1 Introducción

El R. D. 1758/2007, de 28 de diciembre (BOE 16 de enero de 2008), aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994 de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, concretamente los incentivos denominados a la inversión del art. 25, la reserva para inversiones en Canarias (en adelante RIC) del art. 27 y la Zona Especial de Canarias. Su objetivo es triple: desarrollar las remisiones que se encuentran en el texto legal, esclarecer determinados aspectos y conceptos en aras a conseguir una mayor seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos que desarrolla, y reducir el nivel de conflictividad jurídica que siempre ha generado su interpretación, sobre todo, el de la RIC.

La aprobación del Reglamento se produce a finales de diciembre de 2007, después de que en julio de ese año el Ministerio de Economía y Hacienda publicase en su página Web un Borrador del texto para que los interesados realizaran las alegaciones oportunas en el breve plazo de dos meses. A pesar de que uno de esos dos meses era el periodo normal de vacaciones para gran parte de los empresarios y profesionales, muchas asociaciones e instituciones presentaron numerosas alegaciones, entre ellas la Cámara de Comercio de Santa Cruz de Tenerife, que presentó un extenso Informe de 106 folios explicando el alcance del texto y sugiriendo y motivando 50 modificaciones que afectaban concretamente a la RIC¹.

Más de veinte de dichas sugerencias han sido incorporadas al Reglamento, lo que representa una clara recompensa al notable esfuerzo desarrollado, aunque todavía quedan en el texto aprobado conceptos sin esclarecer, que distan mucho de ofrecer la seguridad jurídica deseada en la aplicación de estos incentivos, principalmente el de la RIC, y que por tanto no disminuirán la conflictividad jurídica, a no ser que se haga un esfuerzo adicional para aclararlos. Entre estos conceptos está i) el de la rehabilitación, ii) el de la teoría del cajón

¹ Informe redactado por Salvador Miranda Calderín en septiembre de 2007.

de sastre del art. 27.4.C. de la Ley, que permite que las inversiones que no se consideran iniciales, por incumplir alguno de los aspectos señalados en el art.27.4.A., sean aptas para la materialización por aplicación del art. 27.4.C., y iii) el de la donación de explotaciones económicas cuando el donatario continuase la misma y cumplierse los requisitos RIC aplicables. Eran, todas ellas, cuestiones que especificaba positivamente para el contribuyente el texto del Borrador y que han sido omitidas o modificadas, sin llegar ahora a saberse el significado real de las mismas en la aplicación de este incentivo, concretamente si benefician o perjudican al contribuyente.

Este Informe analiza y valora el Reglamento en cuanto a la regulación de la RIC, explicando su significado en la aplicación del incentivo y valorando los cambios que se han producido respecto al Borrador². Al final se detallan las principales conclusiones que se extraen de este análisis.

5.2 Análisis y valoración del reglamento de la ric respecto al borrador

En esta primera parte se estudian todas y cada una de las modificaciones realizadas en el texto definitivo del Reglamento en materia RIC respecto al Borrador de julio de 2007, y se incardinan en el contexto general que señala la Ley 19/1994, de 6 de julio, tras la sustantiva modificación efectuada por el RDL 12/2006. El análisis se efectúa por materias, siguiendo la mayoría de las veces la propia estructura de la norma y encabezando los comentarios con el texto de la legislación aplicable. Respecto a dicha estructura realizamos unos comentarios iniciales en el apartado I.

5.2.1. La estructura del Reglamento

A pesar de las alegaciones efectuadas para que los incentivos a la inversión del art. 25 de la Ley 19/1994 y la Reserva para inversiones del art. 27 se regularan para su mejor comprensión en capítulos o artículos diferentes, el Reglamento los aborda de forma conjunta en los artículos 1º (determinación de los sujetos pasivos y contribuyentes destinatarios de los incentivos fiscales), 4º (establecimiento permanente), 6º (delimitación de la inversión inicial), 8º (inversiones iniciales consistentes en establecimientos), 9º (conocimientos técnicos no patentados), 21º (condiciones para el arrendamiento de bienes inmuebles), 22º (inversiones en suelo afecto a actividades industriales), 23º (delimitación de zonas comerciales y de áreas cuya oferta turística se encuentra en declive), 37º (inversión en los sectores agrario y forestal) y 38º (inversión en los sectores de la pesca y la acuicultura).

De esta forma, la estructura del Reglamento no ayuda, sino complica, la búsqueda del artículo aplicable a uno u otro incentivo, cuestión que no favorece la aplicación más racional de los mismos.

² La base de este Informe es el estudio preparado para la Cámara de Comercio de Santa Cruz de Tenerife en enero de 2008, en el que se analiza y valora el Reglamento en función del texto del Borrador y de las alegaciones efectuadas al mismo en septiembre de 2007. Las modificaciones que se han introducido responden a las cuestiones planteadas por los asistentes a las numerosas conferencias y cursos en los que he ido explicado la nueva norma; y, por supuesto, al periodo de reflexión que exige todo cambio legislativo.

5.2.2. Los sujetos pasivos destinatarios de la RIC (artículos 1,2 y 3)

Artículo 1.

Determinación de los sujetos pasivos y contribuyentes destinatarios de los incentivos fiscales.

1. Los incentivos fiscales regulados en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, serán de aplicación por:

- a) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, determinados en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.2 de dicho texto refundido, tengan su domicilio fiscal en Canarias.*
- b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, determinados en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que, sin tener domicilio fiscal en Canarias, operen en dicho territorio mediante establecimiento permanente.*
- c) Las entidades no residentes en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando operen en Canarias mediante establecimiento permanente.*

2. Los incentivos fiscales del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, serán de aplicación respecto de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado en las Islas Canarias por las entidades a que se refiere el apartado anterior y por las personas físicas, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con domicilio fiscal en Canarias así como por quienes no lo tienen, cuando en ambos casos desarrollen allí actividades económicas mediante establecimiento permanente.

3. Las personas físicas no residentes en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 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, podrán disfrutar de la reserva para inversiones en Canarias cuando operen en dicho territorio mediante establecimiento permanente, a través la correspondiente reducción en la base imponible por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos y condiciones previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Artículo 2.

Entidades prestadoras de servicios financieros o de servicios intragrupo.

1. Las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, únicamente podrán disfrutar de la reducción por la dotación a la reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando la materialicen en alguna de las inversiones iniciales a que se refiere el artículo 6 de este reglamento.

2. Se considerará que tienen como actividad principal la prestación de servicios financieros las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las entidades aseguradoras, las sociedades y fondos de inversión colectiva, financieras o no financieras, los fondos de pensiones, los fondos de titulización, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, de fondos de pensiones o de fondos de titulización, las sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo, las entidades cuya actividad principal sea la tenencia de acciones o participaciones, emitidas por entidades financieras, las sociedades de garantía recíproca y las entidades extranjeras, cualquiera que sea su denominación o estatuto, que, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, ejerzan las actividades típicas de las anteriores.
3. Sólo se considerará que una entidad tiene como actividad principal la prestación de servicios intragrupo cuando, en el período impositivo en el que obtiene las rentas con cargo a las cuales efectúa la dotación a la reserva por inversiones, más del cincuenta por ciento de su cifra de negocio proceda de servicios prestados a otras sociedades del mismo grupo.

Artículo 3.

Aplicación de la reserva para inversiones por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos exigidos respecto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán disfrutar de la reserva para inversiones en Canarias siempre que:

- a) *Desarrollen actividades económicas, según se definen en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.*
- b) *Determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.*
- c) *Lleven contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio y su normativa de desarrollo desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar la reserva para inversiones en Canarias hasta aquel en que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión.*

Los artículos 1 y 2 del Reglamento sólo muestran ligeros retoques de redacción, sin mayor importancia, respecto a los del Borrador (se añade a los textos legales su identificación completa, por ejemplo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, al referirse al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; se cambia "sujetos pasivos" por "contribuyentes" del IRPF y se añade el calificativo de "permanente" al establecimiento de las personas físicas no residentes).

En el art. 3 se matizan las condiciones en que las personas físicas podrán dotar la RIC, añadiendo un nuevo párrafo respecto al Borrador: *sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos exigidos respecto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades*. Expresión parecida ya figuraba en la Ley 19/1994 (redacción del RDL 12/2006, de 29 de diciembre), concretamente en el art. 27.15, que especifica que el beneficio fiscal se aplicará a los contribuyentes del IRPF de acuerdo con los apartados 3 a 14 de dicho artículo, *en los mismos*

términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas. No era, por tanto, necesaria su inclusión, pero a todos nos puede servir de recordatorio. Ya en la legislación RIC vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 venía así interpretándose por los tribunales y la doctrina, por lo que creemos que no supone novedad alguna.

Respecto a la obligación de llevar contabilidad por la persona física que dota la RIC se cambia ligeramente la redacción, especificando ahora que debe hacerlo *desde* el ejercicio en que obtiene los beneficios destinados a la RIC *hasta* el ejercicio en que deban permanecer en funcionamiento las inversiones (el Borrador decía *tanto* en el ejercicio en que se obtiene los beneficios *como en los posteriores* en que deban mantenerse las inversiones). Tanto una como otra redacción dicen, en nuestra opinión, lo mismo.

Sin embargo, la principal novedad en este capítulo está en la omisión del punto 2 del art. 3, esto es, la referencia que hacía el Borrador a la dotación por parte de los partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas y a la posibilidad de que la materialización pudiese realizarla tanto el partícipe como la propia entidad. Es el caso, entre otros muchos, de las comunidades de explotación turística en Canarias, que atribuyen sus rendimientos a los comuneros y que éstos pueden dotar la RIC si lo estiman conveniente. La dotación puede ser materializada tanto por el comunero como por la Comunidad, siéndole atribuible en este último caso la inversión realizada a cada comunero en su porcentaje de participación. Ha sido un tema pacífico hasta ahora, corroborado por el Informe de diciembre de 2000 de la Comisión que se creó en el Ministerio de Hacienda para el estudio de la aplicación de la RIC (punto 2.1.5.) y por varias resoluciones del TEARC, aunque la aclaración del Borrador era bienvenida como ratificación de la interpretación dada a la norma.

La omisión en la redacción definitiva de estos dos aspectos hemos de interpretarla como una aclaración innecesaria que hacía el Borrador sobre un tema sin conflictividad desde la publicación del Informe de la Comisión.

5.2.3. El establecimiento situado en Canarias y la determinación del beneficio apto para la RIC (artículos 4 y 5)

Artículo 4.

Determinación de establecimiento permanente generador de beneficios en Canarias.

- 1. A los efectos de lo establecido en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de establecimiento permanente será el establecido en el artículo 17.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.*
- 2. A los efectos de lo establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, serán establecimientos permanentes los previstos en el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.*

Artículo 5.

Determinación del beneficio del establecimiento permanente situado en Canarias.

1. *Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos.*
2. *No formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias:*
 - a) *El destinado a nutrir las reservas de carácter legal.*
 - b) *El generado en la transmisión de elementos patrimoniales, cuando la renta correspondiente se acoja a la deducción establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*
 - c) *El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones en Canarias que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. En el caso de mejoras introducidas en elementos patrimoniales, no formará parte del beneficio que se puede destinar a la reserva para inversiones en Canarias la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que hubiera supuesto la materialización de dicha reserva.*
 - d) *El procedente de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como de la cesión a terceros de capitales propios, excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros.*
 - e) *El procedente de elementos patrimoniales no afectos a la realización de actividades económicas.*

Tanto respecto al art. 25 como a la RIC, el art. 4 del Reglamento confirma la redacción del Borrador de que el establecimiento al que hace referencia la Ley 19/1994 es el “establecimiento permanente”, no el “establecimiento mercantil”, con las connotaciones que ello representa para la interpretación de la legislación RIC vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 y su casuística respecto a los resultados extraordinarios, los ingresos financieros y los arrendamientos de inmuebles, que han venido sistemáticamente siendo excluidos de la dotación RIC por la Administración Tributaria y por los Tribunales por su lectura de que la Ley 19/1994 se refería al establecimiento mercantil y no al establecimiento permanente.

Este reconocimiento de que la mención “beneficio” se refiere al beneficio del establecimiento permanente, en realidad no supone cambio alguno en la aplicación de la RIC, ya que tanto la Ley 19/1994, en su nueva redacción, como el Reglamento delimitan negativamente una serie de beneficios que no pueden destinarse a la dotación, concretamente todos aquellos que no sean obtenidos en el desarrollo de actividades económicas, matiz que había omitido el legislador en 1994. Ahora sí está suficientemente claro que las plusvalías obtenidas en la enajenación de activos financieros, por poner un ejemplo, no podrán destinarse a la dotación a partir de 1 de enero de 2007, pero no se desprende lo mismo de la lectura del texto aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006. Esta circunstancia será esgrimida de dos formas diferentes ante los Tribunales en las cuestiones conflictivas pen-

dientes de resolver: por un lado, la Administración dirá que la nueva Ley y Reglamento suponen una aclaración a la legislación anterior en la problemática de qué beneficios pueden destinarse a la RIC; mientras que los asesores fiscales mantendremos lo contrario: que ha sido necesario una modificación legal para sentar el criterio de que cualquier beneficio obtenido en Canarias no puede destinarse a la dotación, sino que hay que excluir determinados resultados.

Respecto al beneficio que puede destinarse a la RIC, el art. 5.1 del Reglamento mejora su redacción anterior; haciéndola más inteligible, ya que la anterior era un tanto confusa.

Y el art.5.2 recoge satisfactoriamente la redacción propuesta en las alegaciones efectuadas: *No formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la reserva para inversiones en Canarias* para señalar a continuación cinco casos de exclusión en las letras a) a e); en vez de la redacción defectuosa que tenía el Borrador: *"No formará parte de este beneficio"*, ya que hacía referencia, ilógicamente, al beneficio del establecimiento y no al susceptible de dotar la RIC.

En la letra a) la referencia a la **dotación a las reservas legales** como beneficio que no puede dotar la RIC continúa igual, refiriéndose a las reservas legales en plural, aunque la Ley sólo señale la reserva legal, pero recordemos cómo los tribunales han matizado sistemáticamente que las reservas mercantiles obligatorias tienen prioridad a la RIC (que es una reserva voluntaria), por lo que la matización nos parece adecuada.

En la letra b) se sustituye la expresión "bienes" por "elementos patrimoniales" a la hora de excluir los beneficios que se acogen a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, expresión que también nos parece más adecuada.

El texto de la letra c) nos proporciona la primera mejora del Reglamento respecto al Borrador: el beneficio que se excluye de la dotación de la RIC es el derivado de la transmisión de elementos afectos a la materialización, pero no de cualquier RIC, sino solamente de la dotada en 2007 y ejercicios posteriores. Esta importante aclaración nos lleva a reinterpretar la Ley 19/1994, en su redacción de diciembre de 2006, de una forma diferente, y mucho más beneficiosa para el contribuyente, de como lo habíamos hecho anteriormente: se puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la enajenación de elementos afectos a las dotaciones de la RIC efectuadas hasta 2006 (inclusive), pero no con las plusvalías de los elementos afectos a la RIC de 2007 a 2013. Así, los beneficios obtenidos en 2008 por la venta de un inmueble afecto a la RIC de 2003 podrán destinarse a la dotación de la RIC de 2008, pero no la plusvalía obtenida en 2012 por la venta de un inmueble afecto a la RIC de 2007.

Se añade otra matización lógica en el mismo art. 5.2.c), que en el caso de haberse materializado la dotación en un elemento patrimonial afecto a dotaciones RIC anteriores a 2007, y en el que se hubiesen hecho mejoras afectas a la RIC de 2007 y ejercicios posteriores, la plusvalía obtenida en la parte proporcional a estas mejoras no podrá destinarse a la RIC.

Sin embargo, las alegaciones efectuadas respecto a que el beneficio obtenido en la venta de acciones y participaciones que representasen más de un 5% del capital social y se adquirieran para gestionar la participada e influir en sus decisiones se considerase apto para la dotación de la RIC no ha sido incorporada al texto definitivo en el art. 5.2.d), por lo que con carácter general, tanto las plusvalías obtenidas en la venta de activos financieros como la mayoría de los ingresos financieros derivados de su propiedad no son aptos para la dotación.

Tampoco ha sido recogida la sugerencia de que el Reglamento aclarase qué se entiende como elemento patrimonial afecto a la realización de actividades económicas, continuando igual la redacción del art. 5.2.e), sin abarcar aquellos supuestos que habían matizado los tribunales al respecto, entre otros, que hubiesen sido adquiridos con fondos empresariales (TS) o con beneficios empresariales de los diez últimos ejercicios (TSJC).

5.2.4. Las inversiones iniciales (artículos 6, 7 y 9)

Artículo 6.

Delimitación de inversión inicial.

Tienen la consideración de inversión inicial a efectos de lo dispuesto en la Ley 19/1994, de 6 de julio, y en este reglamento las siguientes:

- a) Las previstas en el artículo 25.3.a) y b) de la Ley 19/1994, de 6 de julio.*
- b) Las previstas en el artículo 27.4.A de de la Ley 19/1994, de 6 de julio.*
- c) Las previstas en el artículo 27.4.B de la Ley 19/1994, de 6 de julio.*
- d) Las previstas en el artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994, de 6 de julio.*

Artículo 7.

Inversiones iniciales a que se refiere el artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, efectuadas por entidades financieras o de prestación de servicios intragrupo.

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 2 de este reglamento podrán materializar las dotaciones que hubieran efectuado a la reserva en la adquisición de acciones o participaciones en el capital emitidas por una sociedad, con ocasión de su constitución o su ampliación de capital, a que se refiere el artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, siempre que se cumplan todas las condiciones establecidas en dicho artículo.

En el caso de incumplimiento de cualquiera de los requisitos o condiciones allí establecidos, los sujetos pasivos perderán el derecho a la reducción de la base imponible por la dotación a la reserva que hubiera financiado las correspondientes inversiones y procederán a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes del ejercicio en que ocurriera esta circunstancia, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla, con liquidación de intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en su normativa de desarrollo y sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

Artículo 9.

Conocimientos técnicos no patentados.

Tendrán la consideración de conocimientos técnicos no patentados, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 25.3.b) y 27.4.A, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, los derechos para la explotación económica de fórmulas o procedimientos secretos, los derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y el conjunto no divulgado de informaciones técnicas necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento.

El texto del art. 6 es prácticamente el mismo de la redacción del Borrador; ya que sólo cambia la forma de señalar los artículos de la Ley 19/1994 a los que hace referencia, e incorpora la fecha de 6 de julio en la mención legal. De su lectura se desprende que sólo puede considerarse inversión inicial a efectos de la RIC las inversiones realizadas al amparo del art. 27.4.A (inversión inicial), 27.4.B (creación de empleo ligada a una inversión inicial) y 27.4.D.1. (materialización indirecta a través de sociedades, ya que éstas sólo pueden invertir en inversión inicial).

El art. 7 cambia de redacción en su título del Borrador: “*Inversiones iniciales indirectas de entidades financieras o de prestación de servicios intragrupo*”, al definitivo de “*Inversiones iniciales a que se refiere el artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, efectuadas por entidades financieras o de prestación de servicios intragrupo*”. El contenido es el mismo del Borrador; sustituyendo únicamente la expresión “invertir” por la de “materializar” en su primer párrafo; y manteniendo, inexplicablemente, el segundo párrafo, el relativo a qué ocurre en el caso de incumplimiento de cualquier requisito o condición, que entendíamos — y así lo expresamos en la correspondiente alegación — que no sólo era aplicable a las entidades financieras o de prestación de servicios intragrupo, sino a cualquier contribuyente que hiciese uso de la llamada “materialización indirecta” (suscripción de participaciones en el capital social de entidades que fuesen a realizar inversiones iniciales), por lo que debería figurar en otro artículo destinado a todas las empresas.

El art. 9 (antiguo 10 del Borrador) explica qué ha de considerarse como “*Conocimientos técnicos no patentados*”, sin variar la anterior redacción.

También hay que destacar respecto a las aclaraciones reglamentarias sobre las inversiones iniciales la omisión en la redacción definitiva de dos artículos del Borrador:

- el art. 9, que se refería a los elementos de transporte para uso interno de la empresa, y que entendía incluido como prestación de servicios de transporte para uso interno al transporte privado complementario previsto en la Ley de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias, lo que supone una mayor restricción al concepto de inversión inicial en materia de elementos de transporte, que sólo incluye los de uso interno, tal como especifica la Ley en el art. 27.4.A.

- el art. 12 del Borrador; que señala cuándo se produce la materialización en la suscripción de acciones, y que en realidad no es una omisión, sino un traslado dentro del texto, ya que se incorpora ahora, con acierto, al Título III, Capítulo I del Borrador; concretamente, al nuevo art. 20.

5.2.4.1. Las inversiones iniciales consistentes en establecimientos y su mención a la rehabilitación (art. 8)

Artículo 8.

Inversiones iniciales consistentes en establecimientos.

1. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.

En particular, tendrá la consideración de creación de un establecimiento la entrega o adquisición de una edificación para su demolición y promoción de una nueva por parte del adquirente para su puesta en funcionamiento en desarrollo de una actividad económica.

2. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo.

En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble. A los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el concepto de rehabilitación será el contenido en el artículo 27.1.1º.f) de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

3. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos cuando la misma tenga por finalidad obtener un producto o servicio distinto o que presente una novedad esencial y no meramente formal o accidental, respecto de los que dicho establecimiento viniera elaborando con anterioridad a la realización de la inversión.

4. Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento cuando el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que difieren de forma esencial del existente en dicho establecimiento con anterioridad a la inversión.

La redacción de este artículo cambia sustancialmente respecto al Borrador, omitiendo una serie de apartados que tenían una especial relevancia, sobre todo, en el importante tema de la rehabilitación de inmuebles, por lo que analizaremos primero los cuatro tipos de inversión inicial que contempla: i) la creación de un establecimiento, ii) la ampliación, iii) la diversificación de la actividad de un establecimiento y iv) la transformación sustancial en el proceso de producción; para después comentar las omisiones y nuestra interpretación al respecto. La rehabilitación la analizaremos monográficamente en el apartado 4.2.

5.2.4.1.i. La creación de un establecimiento como inversión inicial apta para la RIC (art. 8.1.)

El primer párrafo del art. 8.1 menciona el caso más genérico de inversión inicial y que no tiene por qué generar duda alguna: el de la puesta en funcionamiento por primera vez de un establecimiento para desarrollar una actividad económica; y el segundo párrafo realiza una especificación: la de la adquisición de un inmueble para su demolición y promoción de uno nuevo para su incorporación al desarrollo de una actividad económica, que también

se considera creación de un establecimiento. Desaparecen respecto a la redacción del Borrador dos matizaciones: a) que la demolición y promoción hayan de ser *inmediatas*; y b) que las edificaciones adquiridas no tendrán en ningún caso la consideración de bienes usados.

La primera matización la consideramos positiva para una mayor racionalidad de la aplicación de la RIC, no haciendo ya falta que la demolición y promoción sean inmediatas, pero más dudas tenemos respecto a que sea positiva la omisión de que las edificaciones adquiridas no tendrán la consideración de bienes usados.

Interpretamos que dicha omisión está relacionada con dos cuestiones diferentes:

- por la clara especificación del precepto reglamentario de que la adquisición de un inmueble para su demolición y promoción se considera siempre una inversión inicial, matizando el precepto legal del art. 27.4.A, quinto párrafo, que considera como inicial la inversión en suelo: *También tendrán la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que no se hayan beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo y se afecte a...*

- y por el hecho de que contablemente el coste de la construcción antigua para demoler se convierte en un mayor valor del terreno adquirido.

La posibilidad de materializar en un activo usado parece chocar frontalmente con otro párrafo del mismo apartado de la Ley (art. 27.4.A, primer párrafo), que exige que las inversiones iniciales se realicen en activos fijos nuevos, salvo las empresas de reducida dimensión (art.27.4.A, penúltimo párrafo), pero esta colisión entre ambos preceptos queremos solucionarla en el sentido de que la edificación antigua para demoler y construir se entiende como inversión inicial a efectos de la materialización de la RIC, sin necesidad de entrar en la aclaración de que sea activo nuevo o usado, máxime cuando en realidad lo que se está adquiriendo es suelo para edificar. Así pues, en nuestra interpretación, tanto las grandes empresas como las de reducida dimensión pueden materializar la RIC en edificios para su demolición, siempre que se afecte su nueva construcción a una actividad empresarial.

Aún así nos falta saber si todo el inmueble (suelo y edificación) se considera inversión apta para la materialización. La Ley, en el precepto antes señalado, especifica que la inversión en suelo es sólo válida en tres determinados casos (promoción de viviendas protegidas para su alquiler; afección a actividades industriales y afección a zonas comerciales y actividades turísticas en áreas en declive). En cualquiera de ellos, claro está que tanto el suelo como la construcción adquirida para demoler sirven como materialización, pero qué ocurre si, por ejemplo, se adquiere un edificio antiguo para demoler y construir un nuevo edificio comercial en un área que no esté en declive ¿sirve en ese caso el suelo, como parece especificar el art. 8.1 del Reglamento, o prevalecen las restricciones en torno al suelo del art. 27.4.A de la Ley 19/1994? Entendemos que prevalecen estas últimas, esto es, que el suelo del edificio adquirido para su demolición en un área que no esté en declive turístico no sirve para la materialización.

5.2.4.1.ii. La ampliación de un establecimiento (art. 8.2), asociándose a este concepto la rehabilitación de inmuebles

Se han omitido en la redacción definitiva de este apartado del art.8 varios aspectos que aclaraba el Borrador sobre el significado de la ampliación de un establecimiento: el incremento de la capacidad de producción de la explotación, la plantilla media del sujeto pasivo, la superficie de los inmuebles afectos a la actividad, el aforo de los locales o la potencia energética instalada; para decir ahora, lacónicamente, que se considera ampliación de un establecimiento *cuando* (la inversión) *tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo*, desapareciendo también del texto anterior la obligación de que el incremento del valor total fuese estable.

Sobre la desaparición de la “estabilidad” no ponemos reparo alguno, ya que la propia normativa exige que los bienes en que se invierta la RIC permanezcan un mínimo de 5 años en funcionamiento, por lo que la mención a la estabilidad era innecesaria. Concentrémonos entonces en la parquedad del nuevo texto, que sólo exige el incremento del valor total de los activos del establecimiento. De esta forma, la obligación que ha de cumplir la inversión para que se considere “inicial” como ampliación de establecimiento es mucho más abierta que antes, y entendemos que se produce ahora la ampliación de un establecimiento con la simple inversión en mobiliario, maquinaria, instalaciones, construcciones, terrenos (con las consabidas restricciones), etc. Por poner un ejemplo extremo, la adquisición de una simple silla adicional para una sala de juntas se considera, con el texto del Reglamento en la mano, una ampliación de establecimiento, es decir, una inversión inicial.

La discusión posible sobre si en realidad la inversión es “inicial” o de sustitución no ha de preocuparnos mucho, salvo en los casos específicos en que sólo pueda materializarse la RIC en “inversión inicial” (por ejemplo, las entidades financieras y de servicios intragrupo o las inversiones de las participadas en que se dote la RIC en su capital social), ya que en los demás casos si no sirve como materialización en inversión inicial servirá como inversión de sustitución, pero más complicado tenemos su interpretación en el caso de la rehabilitación de inmuebles, que analizaremos posteriormente.

5.2.4.1.iii. La diversificación de la actividad de un establecimiento (art. 8.3)

Respecto a la redacción del Borrador, el art. 8.3 omite que el producto o servicio nuevo tenga *unas propiedades intrínsecas o unas funciones diferentes* a los anteriores, bastando ahora que presente “*una novedad esencial*”, matiz que se convierte en el objeto de la prueba correspondiente y que será interpretado a su gusto por quienes apliquen la Ley: otro concepto jurídico indeterminado más.

5.2.4.1.iv.Y, finalmente, la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento (art. 8.4)

La redacción del art. 8.4 varía considerablemente respecto a la del Borrador, omitiendo las dos referencias que permitían antes determinar que se conseguían los efectos pretendidos: la disminución de los costes de producción y el incremento de la capacidad de producción (art. 8.4. a y b del Borrador). Tanto en una como en otra redacción, la confusión

de conceptos en la práctica será amplia, por lo que no merece la pena su comparación, baste señalar que ahora la dificultad —al igual que en la diversificación— es la de probar que las características tecnológicas difieren de forma *esencial* de las existentes hasta ese momento. Otra más de las indeterminaciones jurídicas a las que nos tiene acostumbrado el legislador.

No obstante estos conceptos jurídicos indeterminados, volvemos a repetir que su aplicación afectará sólo a una pequeña parte de los contribuyentes en cuanto a la materialización (a las sociedades financieras y de servicios intragrupo, y a las sociedades participadas, que sólo podrán invertir en inversión inicial), aunque a todos los contribuyentes en general les afectará en las especificaciones correspondientes a los planes de inversión.

Mucho más nos preocupa en qué términos queda regulada (¿o desregulada?) la rehabilitación de inmuebles, que analizamos a continuación.

5.2.4.2. *La rehabilitación de inmuebles como inversión inicial*

La rehabilitación de inmuebles con financiación RIC como fórmula eficiente para renovar la planta turística obsoleta es uno de los pocos casos en que la sociedad en general está plenamente convencida. Muchos de los preceptos del Borrador del Reglamento favorecían la materialización en rehabilitación, y las numerosas alegaciones presentadas al respecto exigían aún más facilidades al Ministerio de Economía y Hacienda. El propio legislador parece estar plenamente convencido de la conveniencia de abordar la rehabilitación turística en Canarias con todas las armas disponibles, incluida, por supuesto, la de la RIC.

Muchos de los preceptos favorables a la rehabilitación que figuraban en el Borrador han desaparecido en el texto definitivamente aprobado. Recordemos qué decían:

- Art.8.1. del Borrador: *En este caso (refiriéndose a la adquisición de edificios para su demolición y promoción), las edificaciones adquiridas no tendrán en ningún caso la consideración de bienes usados.*

- Art. 8.4. del Borrador: *Se considerará que una inversión inicial tiene por objeto la transformación sustancial en el proceso de producción cuando se produzca la modernización, mejora o **rehabilitación** de dicho establecimiento...*

- Art. 8.5. del Borrador: *No tendrá la consideración de inversión inicial aquella parte de la misma que consista en elementos patrimoniales usados, que tendrá la consideración de ayuda de funcionamiento, salvo que se trate de suelo o de las entidades que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para los que tendrá la consideración de inversión inicial el importe total de los activos nuevos y usados adquiridos **así como el valor de la rehabilitación.***

*En los supuestos de **rehabilitación**, la persona o entidad podrá considerar que la materialización de la inversión se limita a los activos nuevos adquiridos y al valor que se active como consecuencia de aquélla, de tal forma que la misma se considere como inversión inicial.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994, se entenderá que **existe rehabilitación de un inmueble con la consideración de inversión inicial por transformación sustancial del proceso de producción**, cuando tras su adquisición, el coste de la reforma sea superior al cuarenta por cien de la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción. Cuando el coste de la reforma sea igual o inferior al cuarenta por ciento, tendrá la consideración de ayuda de funcionamiento y seguirá el régimen previsto para éstas.

Los preceptos del Borrador del Reglamento en relación con la rehabilitación enmarcaban esta posibilidad de materialización en el cuarto caso de inversión inicial, el de la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento, especificando que existía rehabilitación cuando el coste de la reforma era superior al 40% de la parte del precio de adquisición correspondiente a la construcción. Ese porcentaje suponía una clara ventaja al contribuyente respecto a la legislación anterior, que exigía unos costes de reforma del 100% del precio de adquisición de la construcción. Fue una medida bienvenida por todos.

Ahora, el texto definitivo del Reglamento se refiere única y brevemente a la rehabilitación en el art. 8.2., destinado a la ampliación del establecimiento como inversión inicial: En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble, dejando de considerarla como un caso de transformación sustancial del proceso de producción, como hacía el Borrador. Quizás su clasificación sea más correcta, pero lo que nos interesa clarificar es si la posibilidad de materializar la RIC en rehabilitación se recorta o se amplía respecto al Borrador:

A) Siendo optimistas, y dado el interés mostrado por la sociedad y el legislador por la rehabilitación turística en Canarias, entendemos que el cambio beneficia al contribuyente, ya que la nueva consideración de la rehabilitación como una ampliación de un establecimiento no exige porcentaje alguno de los costes de la reforma sobre el precio de adquisición del inmueble a rehabilitar, sino únicamente que se incremente el valor total de los activos del establecimiento. Una inversión en rehabilitación de un solo euro sería, en principio, suficiente para que el inmueble adquirido fuese apto para la materialización, sirviendo tanto el suelo (si está en una zona en declive) como la construcción antigua y, por supuesto, el coste de las reformas emprendido. Sin embargo, hemos de entender que, obviamente, con un solo euro no se consigue la rehabilitación de un inmueble, por lo que habrá que desarrollar las inversiones necesarias para lograr el objetivo de la rehabilitación, sin tener que preocuparnos si representa un mayor o menor porcentaje respecto al coste de la construcción adquirida.

Con este criterio, el acomodo de la rehabilitación turística en Canarias tendría tres sólidas bases para considerarse materialización válida para la RIC como inversión inicial:

- i) La adquisición de un edificio antiguo para su demolición y construcción de un nuevo establecimiento turístico, que se consideraría inversión inicial por creación de un establecimiento (art.8.1 del Reglamento), sirviendo tanto el suelo (si se adquiere, como es presumible, en un área en declive) como el coste de la edificación antigua (que en realidad se considera como un mayor coste del suelo adquirido) y todos los costes de construcción del nuevo edificio.

- ii) La ampliación de un establecimiento, vía la adquisición de un inmueble para rehabilitar —no para demoler, que sería el caso anterior de la creación de un establecimiento— que se consideraría también inversión inicial (art. 8.2 del Reglamento), siendo igualmente apta como materialización tanto el suelo (si se adquiere el edificio antiguo en un área en declive) como la construcción antigua y los costes de la reforma. Respecto a la construcción antigua (activo usado) hay que matizar que se considera como inversión inicial tanto para las empresas de reducida dimensión como para el resto de las empresas (por deseo expreso del legislador en la redacción del art. 8.2), siendo entonces válida para la materialización a pesar de que sea un activo usado. No hace falta una inversión monetaria determinada, pero sí que se consiga la rehabilitación parcial o total del inmueble.
- iii) La ampliación de un establecimiento, vía la rehabilitación del propio edificio en la que se ejerce la explotación turística (art. 8.2), en la que serviría como materialización la totalidad de los costes de la reforma proyectada.

B) Siendo pesimistas, tendríamos que interpretar que las facilidades dadas en el Borrador a la rehabilitación han sido omitidas, pero no tendría lógica alguna en el contexto económico actual, por lo que dicha interpretación hay que descartarla. También tendría que hacerlo la Administración tributaria, ya que el precepto reglamentario admite cualquier interpretación, pero una vez más tendría que ser el propio legislador o la DGT el que aclarase el sentido correcto de las omisiones realizadas en el texto y el alcance de la definitiva redacción.

A efectos de la RIC, el concepto de rehabilitación ha quedado completamente abierto, siendo, en nuestro criterio, esta flexibilidad favorable al contribuyente. Mientras que el legislador, a efectos del art. 25, sí señala que el concepto es el contenido en el art. 27 de la Ley del IGIC: art. 27.1.1º.f) ... *A los efectos de esta Ley, se consideran de rehabilitación las actuaciones destinadas a la reconstrucción mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de estas operaciones exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación*, respecto a la RIC nada dice, pero no por ello debemos olvidar que el objetivo que se persigue es la rehabilitación del inmueble.

Por último, no debemos olvidar que cualquier otro presupuesto de rehabilitación que no se acomode totalmente al concepto de inversión inicial planteado en los tres casos expuestos también serviría como materialización de las dotaciones RIC como ayuda de funcionamiento, esto es, por aplicación del art. 27.4.C. En ese caso sólo tendríamos que tener en cuenta que no serviría como inversión para la denominada "materialización indirecta" del art. 27.4.D de la Ley, y para la materialización de las entidades prestadoras de servicios financieros o de servicios intragrupo (art. 27.1 de la Ley y art. 2 del Reglamento).

5.2.4.3. La materialización en puestos de trabajo (art. 10)

Artículo 10.

Puestos de trabajo relacionados directamente con inversiones iniciales.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.B de la Ley 19/1994, de 6 de julio:

- a) La creación de puestos de trabajo y las variaciones de plantilla media serán las producidas en el conjunto de los establecimientos permanentes del sujeto pasivo situados en Canarias.*
- b) Para el cálculo del incremento de la plantilla media, se computarán como creación de puestos de trabajo los trabajadores contratados dentro de los seis meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que estén relacionados de forma directa con la misma.*
- c) No resultará necesario que los nuevos puestos de trabajo sean ocupados por los nuevos trabajadores contratados.*

Respecto a la novedosa posibilidad de materializar la dotación de la RIC en la creación de puestos de trabajo, la Ley, en su art. 27.4.B, determina el incremento de la plantilla por diferencia entre la alcanzada en el periodo de 6 meses desde la puesta en funcionamiento de la inversión y la plantilla media de los 12 meses anteriores a dicha puesta en funcionamiento. La crítica principal que hicimos a este precepto fue que no contemplaba como incremento los necesarios puestos de trabajo creados para, precisamente, poner en funcionamiento la inversión. El Borrador del Reglamento trató de corregir esa imprecisión con la redacción del art. 11.b) *No se computarán para el cálculo de la plantilla media anterior a la entrada en funcionamiento de la inversión los trabajadores con contratos en prácticas o en formación*, pero entendimos que no era suficiente, ya que los técnicos y especialistas que suelen contratarse en la práctica empresarial no estaban amparados por esos contratos en práctica o en formación, por lo que sugeríamos modificar la redacción. Así lo ha hecho el legislador en el art. 10.b) del Reglamento, computándose también como creación de puestos de trabajo los trabajadores contratados dentro de los seis meses anteriores a la entrada en funcionamiento, siempre que estén relacionados con la inversión. Nos parece una precisión adecuada, quedando el resto del articulado del nuevo art. 10 redactado en los mismos términos que el art. 11 del Borrador; esto es, que la creación de puestos de trabajo y las variaciones de plantilla media serán las producidas en el conjunto de establecimientos permanentes que tenga la empresa en Canarias (de nada sirve aumentar la plantilla en un establecimiento si se disminuye en otro) y que no es necesario que los nuevos puestos de trabajo contratados sean ocupados por los nuevos trabajadores.

5.2.5. Otras inversiones en que se puede materializar la RIC (artículos 11, 12, 13, 14, 15 y 16). Atención a las omisiones respecto al Borrador

El capítulo II del Título II del Reglamento cambia su denominación respecto al Borrador. Antes se llamaba *Inversiones consideradas como ayudas de funcionamiento*, y ahora *Otras inversiones en que se puede materializar la RIC*, comprendiendo varios supuestos de inver-

sión previstos también en el Borrador: las que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente (art. 11), los Gastos de Investigación y Desarrollo (art. 12), los servicios públicos de transporte en el ámbito de funciones de interés general (art. 13), la suscripción de acciones de entidades de la Zona Especial Canaria (art. 14), la suscripción de acciones o participaciones en entidades de capital riesgo o en fondos de inversión (art. 15) y las inversiones en títulos de deuda emitidos por entidades privadas (art. 16). Todos estos artículos experimentan cambios en su redacción, de los que nos ocuparemos individualmente, pero es importante resaltar dos omisiones respecto al Borrador: la del anterior art. 13, que delimitaba la inversión calificada como ayuda de funcionamiento; y la del art. 19, que señalaba el límite conjunto para las inversiones en títulos de deuda.

Creemos que la omisión del art. 13 del Borrador tiene su explicación en el cambio del título del capítulo II, que ahora se llama *Otras inversiones en que se puede materializar la RIC*, sin que tampoco fuese necesario que el Reglamento señalase expresamente qué inversiones se califican como ayudas de funcionamiento, ya que por exclusión de la delimitación de inversión inicial que hace el art. 6 del Reglamento queda suficientemente claro que son todas las demás. Sin embargo, nos preocupa la omisión del art. 13 c) del Borrador, el que afianzaba la teoría del “cajón de sastre” del art. 27.4.C de la Ley, y que a nuestro entender daba mayor seguridad jurídica al complicado entramado legal que distinguía entre inversión inicial y de sustitución. La redacción del art. 13 c) omitido era la siguiente:

c) Los elementos del inmovilizado respecto de los que se incumpla cualquiera de los requisitos o condiciones previstos en la letra A del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 o en las disposiciones dictadas para su desarrollo en este Reglamento. En particular, tendrán esta consideración las inversiones en las sociedades a que se refiere el número 1º de la letra D del apartado 4 del artículo 27 de dicha Ley, cuando éstas últimas no cumplan las condiciones previstas en la letra A de dicho apartado. En todos estos casos, será necesario el cumplimiento de las condiciones previstas en la letra C del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994 y en las disposiciones dictadas para su desarrollo en este Reglamento.

Y dejaba muy claro que todas las inversiones que no cumpliesen los requisitos del art. 27.4.A (inversiones iniciales) servían como materialización de las dotaciones RIC si cumplían los requisitos del art. 27.4.C. Como ayuda de Estado o como ayuda de funcionamiento, la materialización de la RIC se aplicaba a una casuística amplia de inversiones. Ahora no está ese precepto, aunque de la redacción de la Ley es totalmente interpretable la teoría del “cajón de sastre” del art. 27.4.C: *La adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material e inmaterial que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A anterior*, aunque somos conscientes que también hay quienes interpretan lo contrario, sobre todo en la Administración tributaria, ¿qué necesidad había de omitir esta importante aclaración que nos proporcionaba seguridad jurídica a todos? Tampoco el nuevo título del capítulo II analizado ampara todos los conceptos del art. 27.4.C de la Ley, ya que el enunciado dice muy claro que se trata de inversiones en que se puede materializar la RIC, pero disposición alguna detalla con carácter genérico el conjunto de inversiones contempladas en dicho artículo, sino sólo algunas muy específicas.

Nos preocupa esta omisión de cara a las posibles interpretaciones que se hagan a la hora de inspeccionar este incentivo fiscal.

La omisión del art. 13.c del Borrador tiene otra consecuencia importante, que las entidades en cuyo capital se materialice la RIC (art. 27.4.D.1. de la Ley) sólo podrán realizar inversiones iniciales para que se consideren válidas a efectos de la RIC, sin que sea posible que incumplan los requisitos del art. 27.4.A. La redacción anterior permitía su validez al considerarlas expresamente como inversiones susceptibles de recibir ayudas de funcionamiento, pero al ser eliminada, no hay precepto reglamentario alguno que matice la Ley en este aspecto, por lo que las sociedades participadas sólo podrán realizar inversiones iniciales.

La otra omisión, la del anterior art. 19 del Borrador, es, sin embargo, bienvenida. El art. 19 omitido señalaba el límite conjunto para las inversiones en títulos de deuda, que la Ley, al respecto, sólo especificaba que tenían un límite individual del 50%, pero no un límite conjunto; el Borrador del Reglamento precisó que dicho límite conjunto sí existía y que era precisamente del 50%. Por prudencia compartíamos ese criterio, ya que así se señalaba en la legislación RIC anterior, pero la omisión de este artículo en la redacción reglamentaria definitiva sólo puede interpretarse como que era una extralimitación legal. A partir del ejercicio 2007, las nuevas dotaciones de la RIC pueden materializarse, entre otras inversiones, en títulos valores de deuda pública (art. 27.4.D.4º de la Ley), en títulos valores emitidos por organismos públicos para crear infraestructuras (art. 27.4.D.5º) y en valores de entidades privadas titulares de concesiones administrativas (art. 27.4.D.6º), con un límite individual del 50%, pero sin límite conjunto alguno. Dicho de otra forma, la totalidad de las dotaciones RIC pueden materializarse en títulos valores afectos a estas tres modalidades

Conviene recordar que por mandato legal el límite del 50% es sobre la dotación efectuada y no sobre la dotación máxima teórica, como venía sucediendo con las dotaciones efectuadas hasta 2006.

5.2.5.1. Inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario (art. 11)

Artículo 11.

Inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente canario aquellas a que se refiere el artículo 39.1 y 3, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, así como las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad.

El legislador ha recogido nuestra sugerencia de que no sólo sirviese el aprovechamiento de la energía eólica, sino también el de cualquier fuente de energía renovable, quedando la redacción definitiva al amparo de las inversiones previstas en las deducciones por inversiones medioambientales a nivel nacional (art. 39.1 y 3 del TRLIS), y *las realizadas en bienes del activo material consistentes en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables para su transformación en electricidad.*

El supuesto contemplado en el art. 14.2 del Borrador de cesión a título gratuito de esa energía a entidades de derecho público (como excepción al incumplimiento por arrendamiento o cesión) ha sido excluido en la redacción definitiva, sin que nos preocupe lo más mínimo, ya que era un supuesto más teórico que real.

5.2.5.2. Gastos de Investigación y Desarrollo (art. 12)

Artículo 12.

Gastos de investigación y desarrollo.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo los derivados de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica a que se refiere el artículo 35.1 y 2, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. La materialización de la reserva en gastos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica no estará condicionada a su activación posterior.

Gracias al esfuerzo de las dos universidades canarias para promover la financiación de proyectos de I+D+i con fondos RIC, la redacción sigue siendo prácticamente la misma respecto al Borrador; teniendo como referencia la deducción nacional por actividades de investigación y desarrollo (art. 35.1 del TRLIS) y la deducción nacional por actividades de innovación tecnológica, pero añadiendo una mejora sustancial, la innovación tecnológica, lo que consideramos muy positivo. El otro gran paso en esta materia se dio con el texto legal, al no obligarse a activar dichos gastos para su consideración como materialización válida —como exigía la legislación anterior—. Esta precisión figura tanto en el texto del Borrador como en la redacción definitiva del art. 12 del Reglamento.

Conviene tener en cuenta que estas materializaciones en Gastos de I+D+i pueden realizarse directamente por las empresas o a través de proyectos contratados con las universidades u otros centros oficialmente reconocidos, registrados y situados en Canarias (art. 27.6, sexto párrafo de la Ley 19/1994), siendo esta última fórmula la más fácil de desarrollar para las empresas, sobre todo a través de las dos universidades canarias.

5.2.5.3. Los servicios públicos de transporte en el ámbito de funciones de interés general (art. 13)

Artículo 13.

Servicios públicos de transporte en el ámbito de funciones de interés general.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se entenderá que un vehículo destinado al transporte de pasajeros por vía marítima es apto para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias cuando se destine a prestaciones de servicios de tal naturaleza sometidas a las obligaciones impuestas por el Régimen Especial de Prestación de Transportes Marítimos Regulares, regulado en la Ley 12/2007, de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo de Canarias.

2. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, serán aptas para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias las inversiones en elementos

de transporte destinados a la prestación de servicios de transporte de pasajeros por carretera sujetos a concesión o autorización administrativa de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias.

3.A los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.4.C de la Ley 19/1994, de 6 de julio, las inversiones en elementos de transporte correspondientes a otros modos de transporte diferentes a los mencionados en los apartados anteriores serán aptas para la materialización de la reserva para inversiones en Canarias.

La redacción del actual art. 13 del Reglamento es prácticamente igual que la del art. 16 del Borrador. La filosofía es exactamente la misma, que los barcos destinados al transporte de pasajeros por vía marítima, y los vehículos destinados al transporte de pasajeros por vía terrestre son válidos como materialización de las dotaciones RIC, siempre que cumplan con las obligaciones establecidas en las leyes de Ordenación del Transporte aplicables en Canarias; mientras que otros modos de transporte diferentes a los anteriores (los aviones, por ejemplo, o el transporte de mercancía) son aptos, sin más, para la materialización.

El único matiz de cambio que observamos en la nueva redacción es que el Borrador se refería a *cualquier modalidad de servicios de transportes diferentes de las mencionadas*, y el Reglamento a *otros modos de transporte diferentes a los mencionados*. Creemos que el cambio es correcto. La duda surgiría respecto al transporte de mercancías, que no se matiza en absoluto ni en el art. 27.4.C. de la Ley ni en el Reglamento, por lo que entendemos que las inversiones realizadas para este fin serían aptas para la RIC como inversión inicial (si son para uso interno) o como inversión susceptible de recibir ayuda de funcionamiento si se utilizan para prestar servicios a terceros.

5.2.5.4. *La materialización de las cantidades destinadas a la RIC mediante la suscripción de acciones de entidades de la ZEC (art. 14)*

Artículo 14.

Materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones mediante la suscripción de acciones de entidades de la Zona Especial Canaria.

En el supuesto de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.2º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la falta de inscripción de la entidad en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria determinará que la inversión de la reserva para inversiones en Canarias se considere producida bajo las prescripciones del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este último precepto.

En la redacción definitiva de este artículo también se recoge otra de las alegaciones que habíamos presentado: que el hecho de que la sociedad en la que se suscriban títulos de capital afectos a la RIC no se inscribiera en la ZEC no tenía porqué considerarse un incumplimiento en la materialización — así lo especificaba ilógicamente el Borrador: *La falta de inscripción de la entidad emisora en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria se considerará como la falta de materialización de la reserva para inversiones en Canarias del suscriptor de los títulos*—, sino que debía seguirse el caso genérico aplicable a la materialización indirecta (art. 27.4.D.1º). Así lo dice ahora expresamente este artículo en su segundo párrafo.

5.2.5.5. *La materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones mediante la suscripción de acciones o participaciones en entidades de capital-riesgo o en fondos de inversión (art. 15)*

Artículo 15.

Materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones mediante la suscripción de acciones o participaciones en entidades de capital-riesgo o en fondos de inversión.

- 1. En el supuesto de que las sociedades y fondos de capital riesgo regulados en la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras, y los fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no mantengan cualquiera de las inversiones a que se refiere el artículo 27.4.D.3º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, deberán proceder a realizar otras en su sustitución en los mismos términos dentro del plazo de tres años de que dispone el sujeto pasivo que materialice la reserva previsto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio. El plazo de mantenimiento de las acciones o participaciones previsto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se ampliará por un período equivalente al transcurrido desde que se deshiciera la inversión hasta que se produzca otra que fuera sustitutiva de la misma.*
- 2. En el supuesto en que, transcurrido el plazo indicado en el apartado anterior, no se produzca una nueva inversión, la entidad de capital riesgo o el fondo de inversión procederá a comunicarlo a los inversores que hubieran materializado su reserva para inversiones a través de la suscripción de acciones o participaciones en estas entidades o fondos, respecto de quienes se entenderá incumplido el requisito de materialización de la inversión.*

El texto del art. 18.1 del Borrador (ahora art. 15) ha sido suprimido en la redacción definitiva, ya que era una repetición innecesaria de lo que señala la Ley en su art. 27.4.D.3º: que las sociedades de capital riesgo han de invertir el capital RIC captado en acciones de sociedades que vayan a realizar una inversión inicial.

Los dos apartados siguientes continúan con una redacción muy similar, con meros matices al respecto: en vez de *retirar* las inversiones, como señalaba el Borrador, se dice ahora que *no mantengan las inversiones*; mientras que a la hora de ampliar el plazo de mantenimiento de las inversiones, en vez de decir *desde que se retire la inversión*, el texto definitivo del ahora art.15.1 señala *desde que se deshiciera la inversión*. En síntesis, que la regulación de la materialización en sociedades de capital riesgo sigue igual que antes, augurándole un escaso o nulo desarrollo por el riesgo que conlleva al inversor RIC que dichas sociedades de capital no mantengan la inversión el mínimo de los cinco años prescritos en la Ley. La única solución para que esta fórmula sea factible es que se constituyan expresamente sociedades de capital riesgo para canalizar fondos RIC, que tendrían que estar promocionadas y controladas por el Gobierno de Canarias.

5.2.5.6. Las inversiones en títulos de deuda emitidos por entidades privadas (art. 16)

Artículo 16.

Inversiones en títulos de deuda emitidos por entidades privadas.

La suscripción de títulos a que se refiere el artículo 27.4.D.6º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, requerirá, cuando sea obligatoria la entrega a los suscriptores del folleto informativo a que se refiere el artículo 27 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que el mismo mencione el destino preciso de los fondos así obtenidos.

En esta novedosa fórmula legal de materializar la RIC en títulos emitidos por entidades privadas titulares de una concesión administrativa (art. 27.4.D.6º de la Ley), el art. 20 del Borrador mostraba un exceso sobre el precepto legal: *que el importe de la emisión no supere el cincuenta por ciento del importe presupuestado con arreglo al cual se haya producido la concesión*; y una exigencia que dificultaba esta vía de financiación: *que se emitiera el folleto informativo con la aprobación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV)*. Ambas cuestiones fueron planteadas en las alegaciones efectuadas, explicando en cuanto a la exigencia del folleto que no era siempre obligatorio en la normativa mercantil aplicable.

Las dos sugerencias han sido recogidas en el texto definitivo, desapareciendo la extralimitación legal y señalando el art. 16 que sólo hará falta el folleto cuando sea obligatorio: *La suscripción de títulos a que se refiere el artículo 27.4.D.6º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, requerirá, cuando sea obligatoria la entrega a los suscriptores del folleto informativo a que se refiere el artículo 27 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que el mismo mencione el destino preciso de los fondos así obtenidos.*

6. Las condiciones de las inversiones para el disfrute de los incentivos fiscales

El Título III del Reglamento trata de los requisitos que deben reunir las inversiones para el disfrute de los incentivos fiscales regulados en los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, mezclando en el capítulo I, como criticamos en su día, la regulación de los incentivos a la inversión (art. 25) con los de la RIC (art. 27), si bien en el Capítulo II regula las condiciones específicas a tener en cuenta en el art. 25. Ciñéndonos al capítulo I, vemos que regula las condiciones de las inversiones para el disfrute de los incentivos, ocupándonos en este apartado exclusivamente de los que afectan a la RIC. El Borrador trataba estas condiciones en el Capítulo III del Título II, concretamente en los artículos 21 a 29, algunos de los cuales han sido suprimidos en el texto definitivo.

6.1. Las inversiones en aeronaves que contribuyen a mejorar las conexiones de las Islas Canarias (art. 17)

Art. 17.

Se considerará que las aeronaves en que se materializa la reserva para inversiones contribuyen a mejorar las conexiones de las Islas Canarias cuando más del cincuenta por ciento de sus vuelos tenga por objeto prestar servicios de transporte entre la Islas del Archipiélago o entre éstas y otros territorios durante el periodo de mantenimiento de la inversión a que se refiere el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

Cuando no se alcance dicho volumen de vuelos, se considerará que se ha producido la materialización de la reserva en el importe de la inversión en la aeronave que se corresponda con el porcentaje que representen los vuelos entre la Islas del Archipiélago o entre éstas y otros territorios respecto del total de sus vuelos durante el período de mantenimiento de la inversión previsto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

La redacción definitiva de las inversiones en aeronaves aptas para la materialización de las dotaciones RIC supera la del Borrador, simplificando la casuística a cumplir para mejorar las conexiones de Canarias, que es el supuesto que habilita para su afectación: ya no hace falta acreditar el incremento del número de pasajes ofertados para vuelos a Canarias, ni que los vuelos sean entre otros territorios y Canarias (como señalaba el Borrador), sino, simplemente, que más del 50% de los vuelos del avión se realicen entre las Islas o entre éstas y otros territorios durante el plazo de los 5 años de permanencia en funcionamiento.

La otra novedad, que es también bien recibida, es la posibilidad de afectación parcial de un avión a la RIC, de tal forma que si sus servicios no se desarrollan al menos en un 50% en Canarias o uniendo Canarias con otros territorios, podrá aún servir como materialización en un determinado porcentaje. Estas medidas legales que posibilitan la afectación parcial de una inversión en el caso de no cumplirse la totalidad de las especificaciones previstas son las que facilitan la aplicación de un incentivo fiscal, por lo que han de ser siempre bienvenidas. En el cuadro siguiente puntualizamos la interpretación de este precepto:

Porcentaje de vuelos en Canarias o entre Canarias y otros territorios en el plazo de 5 años	Materialización válida de la RIC
Igual o superior al 50%	100% del coste del avión
40%	40% del coste del avión
30%	30% del coste del avión
(...)	(...)

6.2. Las inversiones en largometrajes y cortometrajes (art. 18)

Artículo 18.

Inversiones en largometrajes y cortometrajes.

- 1. La reserva para inversiones en Canarias se podrá materializar en la producción de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental, así como en el desarrollo de programas, cuando todas ellas se hayan efectuado en Canarias.*
- 2. A estos efectos, se entenderán efectuadas en Canarias las producciones de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental, las obras realizadas por una persona o entidad con domicilio social y sede de dirección efectiva en la Comunidad Autónoma de Canarias o aquellas realizadas por personas o entidades no residentes fiscales en dicho territorio con establecimiento permanente en el mismo que cumplan los siguientes requisitos:*

- a) *La persona o entidad productora o coproductora deberá estar inscrita en el Registro de Empresas Audiovisuales de Canarias.*
 - b) *Las producciones audiovisuales realizadas en régimen de coproducción tendrán la consideración de producciones canarias siempre que la aportación del productor canario supere el veinte por ciento del coste de la misma.*
 - c) *Cuando, de acuerdo con la legislación estatal vigente en cada momento, puedan ser certificados como proyectos de coproducción canarios aptos para la materialización de la reserva, por existir una participación limitada a una aportación financiera, siempre que se admitan una o varias participaciones minoritarias limitadas al ámbito financiero, conforme al contrato de coproducción, que no sean inferiores al diez por cien ni superiores al veinticinco por cien del coste de producción.*
 - d) *En términos artísticos la aportación del coproductor canario deberá comportar una participación técnica o artística con, por lo menos, un elemento considerado creativo, un actor en papel principal o, en su defecto, un actor en papel secundario o un técnico especializado jefe de equipo, entendiéndose como técnico o artista canario a aquella persona con residencia o domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Canarias.*
 - e) *Las producciones deberán de tener en todo caso un mínimo de 2 semanas de rodaje en interiores o exteriores en las Islas Canarias, salvo que por circunstancias, debidamente justificadas, no pudieran realizarse en el ámbito de las mismas.*
 - f) *Aquellas a cuyas obras les sea otorgado el certificado de obra canaria por la Consejería competente del Gobierno de Canarias, quien analizará el cumplimiento de los requisitos expuestos en las letras a) a e) anteriores. Dicho certificado será vinculante para la Administración tributaria competente.*
3. *Sólo será apta la materialización de la reserva para inversiones en Canarias en largometrajes y cortometrajes producidos por terceros si aquellos son objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario.*

No vamos a analizar toda la casuística aplicable a la materialización en inversiones en largometrajes y cortometrajes que, sorprendentemente, aparece desarrollada hasta sus mínimas consecuencias tanto en el Borrador como en el texto definitivo del Reglamento. El art. 22 del Borrador pasa a ser ahora el art. 18, pero con una omisión en el apartado 1, en cuanto a la distribución, reproducción y comercialización de las películas. Especificaba el Borrador que *el productor o coproductor de las mismas podrá distribuir, reproducir y comercializar el resultado de las mismas fuera del archipiélago canario* (art. 22.1, segundo párrafo), mientras que ahora el Reglamento no dice nada al respecto. Sin embargo, estimamos que no se produce cambio alguno en la interpretación de este precepto, y que tanto en el Borrador como ahora, si la película es realizada por quien dotó la RIC y la materializó en sus costes, podrá distribuirla y comercializarla dentro y fuera del archipiélago canario.

No ocurre lo mismo si la película se adquiere a un tercero, ya que el Reglamento señala todo lo contrario: *Sólo será apta la materialización de la reserva para inversiones en Canarias en largometrajes y cortometrajes producidos por terceros si aquellos son objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario* (art.18.3 del texto definitivo). Esta

limitación a las películas adquiridas a terceros es la que creemos que habilita para que las producciones propias sí puedan comercializarse y distribuirse fuera de Canarias.

Finalmente, nos parece adecuado que se amplíe el horizonte de la materialización con la producción de largometrajes y cortometrajes en Canarias, incentivando así en el Archipiélago una industria que a nivel mundial canaliza un volumen considerable de capitales.

6.3. La transmisión mortis causa de explotaciones económicas (art. 19)

Art. 19.

Transmisión mortis causa de explotaciones económicas.

En los casos de transmisión mortis causa de la totalidad o parte de los activos afectos a una explotación económica o de una rama de actividad, la persona o entidad adquirente se subrogará en la posición de la persona transmitente y asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio fiscal disfrutado por esta última. En el caso de que la reserva para inversiones en Canarias no estuviera materializada en el momento de la transmisión, el adquirente deberá cumplir con las obligaciones de materialización del transmitente en el plazo que le restara a éste último para el cumplimiento de tal obligación.

La nueva redacción del art. 19 del Reglamento (antes art. 25 del Borrador) obedece también a las alegaciones efectuadas al respecto, por lo que es bien recibida, pero con una importante matización. El Borrador sólo mencionaba un caso en el que no existía incumplimiento del plazo de permanencia en funcionamiento de los activos afectos a la RIC en el cese de actividad de un empresario: el de la transmisión a título gratuito de explotaciones económicas, especificación que nos pareció acertada; pero que alegamos que debería también extenderse al caso más sangrante de todos: el del fallecimiento del empresario que había dotado la RIC cuando sus herederos cumplieren todas las condiciones exigibles a dicho incentivo. En esa transmisión no tenía porqué existir incumplimiento alguno.

El legislador ha recogido la sugerencia de incluir la transmisión *mortis causa* de explotaciones económicas, pero ha eliminado la transmisión a título gratuito de las mismas, sin que entendamos su eliminación del texto definitivo, ya que figuraba en el Borrador propuesto por el propio Ministerio y no sabemos de alegación alguna que pidiera su eliminación.

Si hemos de elegir entre una y otra, qué duda cabe que tiene mucha más trascendencia económica la transmisión *mortis causa* de empresas que la donación, pero estimamos que las dos opciones deberían ser válidas para continuar la explotación empresarial, sin que existiese incumplimiento de la normativa RIC tanto en la permanencia en funcionamiento de los activos como en la materialización de las dotaciones pendientes.

6.4. La fecha de la materialización de las cantidades destinadas a la RIC en la suscripción de acciones (art.20)

Artículo 20.

Fecha de la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en la suscripción de acciones.

En los casos de materialización mediante la suscripción de acciones a que se refiere el artículo 27.4.D.1º, 2º y 3º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se considerará, a los efectos de lo dispuesto en el apartado 7 de dicho artículo, que se ha producido la materialización desde la fecha en que la sociedad emisora de los mismos haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos.

El texto del art. 12 del Borrador (inserto en el Título II, Capítulo I, dedicado a la inversión inicial) ha sido trasladado en el Reglamento al art. 20, dentro del Título III, Capítulo II, que señala las condiciones de las inversiones para el disfrute de la RIC. Su nueva clasificación nos parece, efectivamente, más adecuada, continuando su redacción en parecidos términos a la anterior. En síntesis, lo que dice este artículo es que la materialización en la suscripción de títulos no se realiza en el momento de la suscripción, sino cuando la sociedad participada ponga en funcionamiento las inversiones, tal como veníamos interpretando en la legislación anterior al cambio de diciembre de 2006.

Sin embargo, nada dice el Reglamento sobre dicho plazo en los supuestos restantes del art. 27.4.D, 4º, 5º y 6º, esto es, en los tres casos de materialización en obligaciones de entidades públicas o privadas, que en principio quedan sin plazo determinado, tal como venía ocurriendo en la suscripción de deuda pública emitida por la Comunidad Autónoma y los Cabildos insulares, donde lo único que se exigía era su suscripción y desembolso en el plazo de la materialización. Aunque nos parezca extraño, la inversión que ha de realizar la sociedad privada titular de una concesión administrativa que capte fondos RIC no tiene fecha exigible para su entrada en funcionamiento.

6.5. Las condiciones para el arrendamiento de bienes inmuebles (art. 21)

Artículo 21.

Condiciones para el arrendamiento de bienes inmuebles.

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 25.4.f) y en el artículo 27.8, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, los bienes inmuebles destinados a arrendamiento deberán afectarse a alguna de las siguientes actividades:

- a) Al arrendamientos de vivienda protegida por la entidad promotora de las mismas.*
- b) A las actividades turísticas a que se refiere la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, con independencia del lugar donde se encuentre situado el bien inmueble.*
- c) Al desarrollo de las actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1/1990, de 28 de septiembre.*
- d) Al desarrollo de actividades en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.*

2. En el caso de actividades de arrendamiento de viviendas protegidas efectuadas por la entidad promotora de las mismas, las viviendas deberán ser objeto de cesión en arrendamiento durante, al menos, cinco años ininterrumpidos. A estos efectos, no se entenderá interrumpida

la cesión cuando se proceda a un nuevo arrendamiento de una misma vivienda en el plazo de seis meses desde su desocupación. No obstante, el plazo de mantenimiento de la inversión afecta a una actividad económica, previsto en el artículo 25.4.e) y en el artículo 27.8, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se ampliará por un período equivalente a aquel durante el cual el inmueble hubiera estado desocupado.

El artículo 26 del Borrador trataba de la delimitación de la actividad de arrendamiento. Con carácter general, el Borrador asociaba, a efectos de la RIC de sociedades, la actividad de arrendamiento con las operaciones que a nivel contable se calificasen como arrendamiento operativo; mientras que a nivel de personas físicas, debían cumplir los requisitos del art. 27 de la Ley del IRPF (local afecto y empleado a jornada completa). Este artículo —según indicamos en las alegaciones efectuadas— se situaba fuera de contexto, ya que trataba de la actividad de arrendamiento como generadora de beneficios, mientras que el Título en que se situaba regulaba la materialización, no la dotación. Es otra de las alegaciones aceptadas por el Ministerio, desapareciendo los párrafos fuera de contexto de la redacción definitiva.

Sin embargo, el art. 27 del Borrador, que regulaba las condiciones para el arrendamiento de bienes inmuebles, pasa a ser el art. 21 del Reglamento con sólo ligeros matices en su redacción y una nueva ordenación de sus apartados. Tal como señala la Ley en su art. 27.8, el art. 21 del Reglamento repite que los inmuebles destinados al arrendamiento sólo pueden afectarse a cuatro actividades: i) al arrendamiento de viviendas protegidas por su propio promotor; ii) las turísticas, iii) las industriales, iv) y las desarrolladas en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive. La ordenación actual nos parece más adecuada que la del Borrador (que dejaba aparentemente descolgado el arrendamiento de viviendas protegidas), mientras que en su redacción sólo apreciamos ligeros matices de cambio: tanto los inmuebles destinados a la actividad turística como a la industria han de estar ahora afectos a su desarrollo, no a su *desarrollo exclusivo*, como señalaba el Borrador; que considerábamos una extralimitación al texto legal en las alegaciones efectuadas y que ha sido atendida por el legislador; mientras que en la actividad comercial, se especifica en el texto definitivo —tal como también habíamos sugerido— que las zonas comerciales han de estar situadas en áreas turísticas señaladas en declive, ya que el Borrador omitía esa especificación legal.

Otra de las alegaciones efectuadas también ha tenido un efecto positivo en el texto del Reglamento: respecto al arrendamiento de viviendas protegidas por su promotor desaparece la obligación específica de que cada operación de arrendamiento tuviese una duración de 5 años ininterrumpidos (que obligaba a tener un solo inquilino los cinco años), señalándose ahora que *las viviendas deberán ser objeto de cesión en arrendamiento durante, al menos, cinco años ininterrumpidos*, contemplando justo la sugerencia que hacíamos, que se permitiera una sucesión de arrendatarios.

No obstante, prosigue en el texto definitivo otra obligación —a pesar de las alegaciones efectuadas— la de que la vivienda no pueda estar fuera de arrendamiento más de

6 meses, considerándose en ese caso un incumplimiento de la permanencia en funcionamiento, ¡Que más quisiera el arrendador que todas sus viviendas estuviesen alquiladas ininterrumpidamente!, pero el mercado tiene sus propias reglas y los periodos de desocupación son frecuentes. El tiempo que las viviendas estén desocupadas —siempre que no exceda de seis meses— implicará automáticamente una ampliación del plazo de los 5 años de permanencia en funcionamiento. Conviene tener presente que si el tiempo sin inquilinos es superior a dichos seis meses se produce el incumplimiento de la normativa.

Por último, podemos preguntarnos cómo computar el plazo de los seis meses: si de manera continuada e ininterrumpida, o si al contrario puede permanecer la vivienda desocupada en varios periodos distintos. La interpretación que hacemos es que dentro de los cinco años puede estar desocupada varias veces, siempre que ningún periodo exceda de los seis meses y que el plazo de permanencia en funcionamiento de los cinco años se amplíe en la suma de los mismos. Sólo en el caso de que uno de estos periodos de desocupación exceda de los seis meses es cuando se produce el incumplimiento. Un ejemplo puede ayudarnos a clarificar esta interpretación: en el primer año se desocupa la vivienda 2 meses, en el segundo 3 meses, en el tercero 1 mes, en el cuarto 5 meses y en el quinto 3 meses. El plazo de permanencia en funcionamiento de los 5 años se ampliará en 14 meses. Sin embargo, si alguno de dichos periodos de desocupación superase los 6 meses se produciría el incumplimiento de la normativa.

6.6 Las inversiones en suelo afecto a actividades industriales (art. 22)

Artículo 22.

Inversiones en suelo afecto a actividades industriales.

A los efectos de los artículos 25 y 27, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se considerará suelo afecto al desarrollo de actividades industriales el utilizado en cualquiera de las actividades económicas del sujeto pasivo cuando éstas estén incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, considerándose en particular que tales actividades industriales se desarrollan en las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como en las superficies cubiertas o sin cubrir, que se utilicen para el almacenaje de las materias primas, elementos de producción y transporte, de los productos terminados y semiterminados, así como los recintos administrativos, los destinados al uso del personal y los destinados a la actividad fabril, y aquellos donde se encuentren situados la maquinaria, las instalaciones, y los elementos requeridos o convenientes para la seguridad e higiene en el trabajo.

El texto del art. 28 del Borrador se enriquece considerablemente en el art. 22 del Reglamento, ya que flexibiliza la afectación de los inmuebles a la industria. Ya queda suficientemente claro que el término “industria” no sólo abarca las áreas destinadas a la producción dentro de esta actividad, sino también a cualquier zona auxiliar o complementaria, como los almacenes, oficinas, aparcamientos, etc.

6.7. La delimitación de las zonas comerciales y de áreas cuya oferta turística se encuentra en declive (art.23)

Artículo 23.

Delimitación de zonas comerciales y de áreas cuya oferta turística se encuentra en declive.

1. A los efectos de los artículos 25 y 27, ambos de la Ley 19/1994, de 6 de julio, tendrán la consideración de zonas comerciales los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente considerados, incluidas las zonas de aparcamientos, áreas comunes y las de equipamiento, que se hallen ubicados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.

2. A los efectos del artículo 25 y 27 de la Ley 19/1994, se considerará que las áreas cuya oferta turística se encuentra en declive, por precisar intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas de acuerdo con las Directrices de Ordenación General de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril, coinciden con los núcleos turísticos a que hace referencia la directriz 21 de las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias, ya sean los enumerados en el anexo de las citadas directrices o por el correspondiente planeamiento insular.

El art. 29 del Borrador sólo señalaba que *tendrán la consideración de zonas comerciales todos los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente considerados que se hallen ubicados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive*. Sin embargo, el art. 23 del Reglamento incluye más zonas, aparte de las ya señaladas: las de aparcamiento, áreas comunes y de equipamiento, siempre y cuando se hallen en áreas cuya oferta turística esté en declive, lo que amplía positivamente los efectos de la rehabilitación.

El concepto de áreas cuya oferta turística se encuentra en declive se amplía también respecto al mandato legal, incluyendo no sólo a las que hace referencia la norma 21 de las Directrices turísticas, sino también las incorporadas en su anexo y en los correspondientes planes insulares.

Entendemos que el Ministerio de Economía y Hacienda ha ampliado el concepto de área en declive dentro de sus posibilidades, tal como habíamos sugerido, y ahora falta que el propio Gobierno de Canarias complete el modelo aplicable a la rehabilitación declarando toda Canarias como territorio susceptible de rehabilitación turística o bien propiciando la aprobación y publicación de los planes insulares en esta materia que amplíen dichas zonas.

6.8. Las omisiones en este capítulo: las reglas para la determinación del importe de la materialización de las cantidades destinadas a la RIC (art. 23 del Borrador) y la transmisión de activos durante el período de mantenimiento de la inversión como consecuencia de operaciones de fusión, escisión o aportación de activos (art. 24 del Borrador)

Dos son las omisiones que se producen en el articulado de este capítulo I del Título III respecto a su homónimo en el Borrador, el capítulo III del Título II: por una parte, la del art. 23 y por otra la del art. 24.

El art. 23 del Borrador señalaba dos reglas para la determinación de la materialización: a) que se consideraban estudios preparatorios y de consultoría todas las prestaciones de servicios utilizadas de forma exclusiva para la realización de una inversión inicial, y b) cómo se determinaba el valor del suelo en la adquisición de inmuebles. Ambas reglas desaparecen del articulado definitivo, sin que nos preocupe demasiado la primera, que era de sentido común, pero sí la segunda, que amparaba el prorrateo del precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y la construcción a efectos de fijar el valor del suelo; si bien señalaba que también podía utilizarse otro criterio, siempre que se probase su correspondencia con el valor de mercado.

Sin esta mención a la determinación del valor del suelo, entendemos que el contribuyente habrá de determinarlo por el método que estime más conveniente, siempre que pueda probarlo conforme a Derecho.

El art. 24 del Borrador, por su parte, había sido duramente criticado, sugiriendo por nuestra parte su radical supresión. Así lo ha estimado el legislador, eliminando dicho artículo y por tanto los ilógicos casos de incumplimiento en el plazo de permanencia en funcionamiento que, extrañamente, señalaba. Las operaciones de reestructuración empresarial amparadas en la legislación mercantil y fiscal aplicables siguen teniendo, afortunadamente, un efecto neutro en la RIC.

7. Las obligaciones formales de la RIC (artículos 30 y 31)

Artículo 30.

Comunicaciones en la suscripción de acciones o participaciones de sociedades inversoras.

Se considerará que las comunicaciones entre personas y entidades previstas en el artículo 27.4.D.1º, 2º y 3º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, son fehacientes cuando consten en documento público o privado, en el que figure la firma y la identificación de las partes así como su fecha.

Artículo 31.

Comunicaciones en las inversiones a través de la suscripción de acciones o participaciones.

- 1. La obligación de comunicación que recae sobre quien materializa la reserva para las inversiones a que se refieren el artículo 27.4.D.1º, 2º y 3º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, deberá cumplirse de forma simultánea a la suscripción de las acciones o participaciones.*
- 2. Las obligaciones de comunicación que recaen sobre la sociedad que efectúa las inversiones iniciales a que se refieren el artículo 27.4.D.1º, 2º y 3º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, deberán cumplirse en el plazo de los veinte días posteriores a su entrada en funcionamiento.*
- 3. Las obligaciones de comunicación a que se refiere el artículo 27.4.D.3º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, podrán ser cumplidas directamente por la sociedad de capital riesgo cuando éstas no dispongan de entidad gestora.*

El Título IV del Reglamento se ocupa en dos capítulos de la gestión de la RIC. En el capítulo I de las obligaciones formales, y en el capítulo II de los planes de inversión. En los dos se producen importantes omisiones respecto al Título III del Borrador; así como cambios notables en su redacción, ambos en beneficio de la simplificación de las obligaciones que conlleva la aplicación de la RIC.

El capítulo I contempla ahora sólo dos artículos, el 30 y 31, que regulan las comunicaciones que hay que realizar en la materialización vía suscripción de acciones y participaciones de sociedades inversoras, en los que hay que tener en cuenta que la sociedad participada ha de cumplir también una serie de requisitos formales con Hacienda, pudiendo ser sancionada si no lo hace. Uno de estos requisitos es el de la comunicación fehaciente al inversor RIC de que las inversiones han entrado en funcionamiento.

El art. 30 repite la redacción del art. 37 del Borrador; aclarando que las comunicaciones previstas en la Ley se consideran fehacientes *cuando consten en documento público o privado en el que figure la firma y la identificación de las partes así como su fecha*, suponiendo, tal como comentamos en el análisis del Borrador; un avance importante en la interpretación del precepto legal, ya que nos veíamos acudiendo en todo momento a un fedatario público para enviar dichas comunicaciones.

El art. 31 suprime uno de los tres apartados del art. 38 del Borrador; el tercero, tal como habíamos sugerido en nuestras alegaciones, ya que no tenía sentido regular la opción de deshacer la inversión —opción que siempre tendrá el contribuyente que materializa indirectamente la RIC, aunque el Reglamento no lo diga— cuando no recibiese la comunicación de la entidad que se obligó a realizar las inversiones.

Los otros tres apartados continúan igual:

- a) Quien materializa la RIC está obligado a comunicarlo a la entidad emisora en el momento de la suscripción.
- b) La sociedad inversora en cuyo capital se ha materializado la RIC realizará la comunicación al inversor RIC dentro del plazo de los 20 días posteriores a la entrada en funcionamiento de las inversiones.
- c) Las sociedades de capital riesgo podrán realizar directamente las comunicaciones cuando no dispongan de entidad gestora.

Sin embargo, la novedad más importante en este capítulo está en la omisión del artículo 36 del Borrador; que regulaba la determinación del disfrute previo de la RIC en la adquisición de activos usados, obligando —para que pudiera saberse en el futuro— a que constase la afectación a la RIC en la escritura pública de adquisición. No tenía sentido alguno por las muchas circunstancias que podían darse con posterioridad, y el legislador, atendiendo la alegación efectuada, decidió su supresión.

Los otros dos artículos omitidos, el 39 y 40 del Borrador; se refieren al art. 25 de la Ley 19/1994 y no a la RIC, por lo que no son objeto de nuestro análisis.

7.1. Los planes de inversión (artículos 32, 33, 34 y 35)

El capítulo II del Título IV del Reglamento se dedica por entero a los planes de inversión, suavizándose el régimen aplicable respecto al Borrador; pero sin la mayor simplificación solicitada para las empresas de reducida dimensión. El art. 32 regula la presentación del

plan de inversiones, el art. 33 el contenido, el art. 34 su modificación, y el art. 35 los planes especiales de inversión. Analicemos cada uno de ellos:

7.1.1. La presentación del plan de inversiones (art. 32)

Artículo 32.

Presentación del plan de inversiones.

El sujeto pasivo presentará el plan de inversión en todo caso por vía telemática, dentro de los plazos de declaración del impuesto en el que se practique la reducción o deducción correspondiente a la reserva para inversiones en Canarias y a través del formulario que figure en la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, www.aeat.es, salvo cuando presente una solicitud para la aprobación de un plan especial de inversión de acuerdo con el artículo 35 de este reglamento.

El primer aspecto positivo que encontramos en su redacción respecto al art. 41 del Borrador es que desaparece la obligación de presentar tantos planes de inversión como proyectos vaya a acometer el contribuyente. Esa exigencia complicaba en demasía el plan de inversiones para los empresarios, por lo que en su momento sugerimos la presentación de un único plan de inversiones para la dotación anual, alegación que ha sido convenientemente atendida.

El plazo y la forma de presentación del plan son los mismos que señalaba el Borrador: el del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF con la dotación, y la vía telemática; si bien ahora se especifica que será a través del formulario de la página Web de la Agencia Estatal, www.aeat.es. Como excepción a esta vía de presentación están los denominados planes especiales de inversión, a los que nos referiremos posteriormente.

Fruto de la presentación de un único plan con todas las inversiones es la desaparición del art. 41.2 del Borrador, apartado que se ocupaba de qué debía considerarse una inversión independiente a efectos de los diversos proyectos que pudiera realizar el empresario.

Respecto a la obligación de presentar el plan de inversiones hemos de tener en cuenta la entrada en vigor de los preceptos aplicables a los mismos, que no es la general de su publicación en el BOE, sino la de publicación de la Orden ministerial que determine la forma de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades para los periodos iniciados en 2007 (disposición final única) y que afecta a las sociedades cuyos ejercicios no coinciden con el año natural.

7.1.2. El contenido del plan de inversiones (art. 33)

Artículo 33.

Contenido del plan de inversiones.

1. Cuando la inversión prevista sea alguna de las reguladas en el artículo 27.4.A, B o C, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan deberá incluir la siguiente información:

- a) El objeto de la actividad a la que se afectará la inversión, con indicación de su código CNAE.*
- b) Si se trata de una inversión inicial de las previstas en el artículo 6 de este reglamento.*

- c) *Elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial a adquirir, con indicación del importe presupuestado o estimado de adquisición y fecha en la que se prevé su puesta en funcionamiento.*
 - d) *En las inversiones previstas en el artículo 27.4.B de la Ley 19/1994, de 6 de julio, descripción de la creación de puestos de trabajo o de las modificaciones que se vayan a producir en el empleo de la explotación, con indicación de la incidencia en las categorías profesionales, en las variaciones del volumen de plantilla u otras que pudieran resultar de la inversión proyectada.*
 - e) *Inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación de la reserva, con indicación del precio de adquisición y las fechas de entrada en funcionamiento.*
2. *En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan, además de incluir las menciones a que se refiere el apartado anterior de este artículo, identificará a la entidad emisora de las acciones o participaciones, con indicación de su número de identificación fiscal, y el valor de las acciones o participaciones a suscribir, con indicación del importe a desembolsar inicialmente.*
- La entidad emisora comunicará a la persona o entidad que materializa la reserva la información necesaria para que presente el correspondiente plan de inversiones.*
3. *El plan que tenga por objeto la inversión en la suscripción de títulos valores referidos en el artículo 27.4.D.3º, 4º, 5º y 6º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, indicará el importe de la dotación a la reserva que se vaya a destinar a la misma.*
4. *Las entidades que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, presentarán un plan simplificado de inversiones en el que deberá constar:*
- a) *El objeto de la explotación a la que se afectará la inversión, con indicación de su código CNAE.*
 - b) *Elementos patrimoniales a adquirir, con indicación del importe presupuestado o estimado de adquisición.*

En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan, además de incluir las menciones a que se refiere este apartado, identificará a la entidad emisora de las acciones o participaciones, con indicación de su número de identificación fiscal, y el valor de las acciones o participaciones a suscribir, con indicación del importe a desembolsar inicialmente. La entidad emisora comunicará a la persona o entidad que materializa la reserva la información necesaria para que presente el correspondiente plan de inversiones.

En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.3º, 4º, 5º y 6º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan tendrá el contenido recogido en el apartado 3 de este artículo.

5. *El plan deberá prever una inversión por un valor presupuestado o estimado igual o superior al importe de la dotación a la reserva para inversiones.*

Una vez comentado en el apartado anterior la mejora que supone la presentación de un único plan de inversiones, en vez de tantos como proyectos de inversión vayan a realizarse, hemos de ser conscientes que el contenido del plan sigue siendo casi igual de complicado que el que preveía el Borrador:

Este artículo 33 señala tres contenidos diferentes del plan, dependiendo de las inversiones que vayan a realizarse y de si se trata de una empresa de reducida dimensión:

- contenido del plan para inversiones en el art. 27.4.A, B ó C
- contenido del plan para inversiones en títulos del art. 27.4.D
- contenido del plan para empresas de reducida dimensión

Para todos ellos, el art. 33.5 precisa que las inversiones previstas que se han de detallar en el plan tendrán un valor estimado igual o superior a la dotación efectuada, cuestión que parece obvia, pero que nos parece bien que se especifique en el Reglamento para evitar malos entendidos en quiénes lo redacten.

7.1.2.1. El contenido del plan para inversiones en el art. 27.4.A, B ó C de la Ley

El art. 33.1 detalla la información exigible a las inversiones a realizar al amparo del art. 27.4.A, B ó C de la Ley 19/1994, esto es, las catalogadas como inversión inicial, incluyendo la creación de empleo, y el “cajón de sastre” de la letra C: las inversiones susceptibles de recibir ayudas de funcionamiento. Sólo observamos en la redacción definitiva, la omisión del art. 42.1.d) del Borrador: *los fines que se persiguen con la inversión, que será alguno de los indicados en las letras a) a f) del apartado 2 del artículo anterior*, fruto, también, de la eliminación del apartado que se ocupaba de las inversiones independientes, tal como comentamos en el apartado de la presentación del plan de inversiones. El resto de conceptos que han de figurar en el Plan, con independencia de que estén ahora agrupados en letras diferentes que en el Borrador, es esencialmente el mismo. Quizás debamos destacar que en las inversiones anticipadas de la letra e) hay que especificar la fecha de entrada en funcionamiento, aspecto que no contemplaba el Borrador; pero cuya inclusión nos parece correcta. El contenido del plan es el siguiente:

- a) El objeto y el CNAE de la actividad a la que se afectará la inversión
- b) La especificación de si se trata o no de una inversión inicial
- c) La relación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial a adquirir, con indicación del importe presupuestado o estimado de adquisición y la fecha en la que se prevé su puesta en funcionamiento.
- d) La descripción, en su caso, de la creación de puestos de trabajo o de las modificaciones que vayan a producirse en el empleo de la explotación, con su incidencia en las categorías profesionales, en las variaciones del volumen de plantilla u otras que pudieran resultar de la inversión proyectada.

e) Las inversiones anticipadas que se hubieran realizado con anterioridad a la dotación, con indicación del precio de adquisición y las fechas de entrada en funcionamiento.

7.1.2.2. El contenido del plan para inversiones en títulos del art. 27.4.D

Los apartados 2 y 3 del art. 33 señalan el contenido del plan de inversiones a presentar cuando la materialización prevista lo sea en las diversas posibilidades de "materialización indirecta" que ofrece la letra D del art. 27.4 de la Ley 19/1994 (inversión en el capital de sociedades, de entidades ZEC y de capital riesgo que vayan a invertir, y en títulos): la identificación de la sociedad emisora, el valor de las acciones a suscribir y el desembolso inicial; así como el contenido del plan en el resto de posibilidades de materialización en títulos que ofrece ese artículo de la Ley.

El apartado 2 especifica el contenido del plan para las inversiones en el capital de sociedades y sociedades ZEC:

La identificación de la entidad emisora de las acciones o participaciones, y

El valor de las acciones o participaciones a suscribir, con indicación del importe a desembolsar inicialmente.

Añadiendo respecto al Borrador, el hecho de que esta información es adicional a la que hay que presentar con carácter general, lo que nos suscita la duda de si hay que detallar también los elementos patrimoniales en los que las participadas van a invertir. Interpretamos que sí, ya que en las modificaciones del plan previstas en el art. 34 se contempla precisamente el hecho de que las inversiones realizadas por las sociedades emisoras de títulos sean diferentes a las detalladas en el plan, por lo que implícitamente está reconociendo la obligación de que dichas inversiones figuren en la presentación del plan de inversiones. Interpretamos, pues, que la empresa que dote la RIC y la materialice en acciones de sociedades que vayan a invertir han de identificar a dichas sociedades, pero también especificar qué tipo de inversiones van a realizar las mismas.

El apartado 3 regula el resto de posibilidades de la letra D: las acciones de sociedades de capital riesgo y los títulos valores, añadiendo la información requerida en la presentación del plan:

- La identificación de la entidad emisora de los títulos y
- El valor de los títulos que se solicitará suscribir.

En esta ocasión nada se dice respecto a que esta información sea adicional a la presentada con carácter general, por lo que sólo bastará con estas mínimas indicaciones (sin tener que especificar las inversiones que van a realizar las sociedades que emiten los títulos que se suscriben). Sin embargo, hemos de ser conscientes que en la práctica nos encontraremos que los empresarios suelen materializar la RIC en casi todas las vías posibles: en activos fijos empresariales y alternativamente en acciones o títulos valores, por lo que mejor será confeccionar un plan de inversiones en el que se contemplen las tres vías, a no ser en aquellos casos en que se sepa de antemano la inversión a realizar.

7.1.2.3. El contenido del plan simplificado para empresas de reducida dimensión

El art. 33.4 del Reglamento especifica el contenido del plan de inversiones que deben presentar las empresas de reducida dimensión (que tengan menos de 8.000.000 de facturación en el ejercicio anterior), omitiendo respecto al Borrador las dos últimas letras de su art. 42.4, esto es, los fines de la inversión, y si se trata o no de una inversión inicial; precisamente los dos elementos que más problemas ocasionaría, a la hora de presentar el plan, a este tipo de pequeñas y medianas empresas. Con la eliminación de estos dos requisitos de información qué duda cabe que se simplifica la presentación del plan de inversiones, tal como habíamos solicitado en las alegaciones efectuadas, pero no por ello deja de ser una cuestión compleja.

El plan de inversiones de estas empresas de reducida dimensión habrá de detallar, con carácter general:

- El objeto y el CNAE de la explotación a la que se afectará la inversión, y
- Los elementos patrimoniales a adquirir, con el importe presupuestado o estimado de adquisición.

Y en el caso de materialización indirecta (en el capital de sociedades que vayan a realizar las inversiones):

- La identificación de la entidad emisora de las acciones o participaciones, con el valor a suscribir e indicación del importe a desembolsar inicialmente, y
- La identificación de la entidad emisora de los títulos, con el valor de los títulos que se solicitará suscribir.

Hemos de llamar la atención sobre los comentarios que antes efectuamos sobre la información a presentar en el caso de “materialización indirecta”, ya que en el plan habrá que señalarse —también por las empresas de reducida dimensión— en qué elementos van a invertir las sociedades en cuyo capital se materialice.

La valoración global sobre el contenido del plan de inversiones que realizamos es que se simplifica considerablemente su presentación, eliminando la obligación de presentar tantos planes como proyectos de inversión existan, y de especificar los fines que se persiguen con las inversiones a realizar. Son condiciones asumibles para las grandes empresas. Respecto al plan de inversiones de las empresas de reducida dimensión opinamos igual, que se ha simplificado considerablemente, aunque nos hubiese gustado que aún se simplificasen más. Tal como está redactada la Ley, creemos que la redacción del Reglamento flexibiliza algo más esta materia.

7.2. La modificación del plan de inversiones (art. 34)

Artículo 34.

Modificación del plan de inversiones.

1. El plan presentado de acuerdo con lo previsto en el artículo anterior de este reglamento podrá ser modificado únicamente cuando el sujeto pasivo efectúe la inversión y esta difiera

de la planificada inicialmente o se retrase la entrada en funcionamiento de la misma prevista en el plan inicialmente presentado. La modificación se referirá a alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la inversión tenga un objeto diferente al descrito en el plan inicialmente presentado, de acuerdo con lo previsto en los apartados 1.a) y 4.a) del artículo anterior de este reglamento.
 - b) Que la inversión comprenda elementos patrimoniales diferentes a los previstos en el plan inicialmente presentado.
 - c) Que la inversión sea por un importe diferente al incluido en el plan de inversión.
 - d) En los supuestos previstos el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, cuando la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan suscrito realice inversiones diferentes a las inicialmente comunicadas según lo previsto el artículo anterior, apartados 2 y 4, de este reglamento o cuando la entidad no obtenga la autorización para su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y la inversión se considere bajo las prescripciones del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994.
 - e) Que la entrada en funcionamiento de la inversión no se produzca en la fecha indicada en el plan de inversión.
2. En los casos de la suscripción de valores de los previstos en el artículo 27.4.D.3º, 4º, 5º y 6º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la modificación se presentará cuando se conozcan los títulos suscritos, identificará la entidad o entidades emisoras de los mismos e indicará el importe de los desembolsos efectuados por su suscripción.
3. En el supuesto de la letra d) del apartado anterior, la entidad emisora que efectúe la inversión deberá comunicar a la entidad que materializa la inversión la información necesaria para que ésta presente una modificación del plan.
4. En el caso de las entidades que cumplan las condiciones del artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la modificación se presentará:
- a) Cuando varíe la información suministrada en el plan inicialmente presentado.
 - b) En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan suscrito realice inversiones diferentes a las inicialmente comunicadas según lo previsto en el artículo anterior, apartado 4, de este reglamento o cuando la entidad no obtenga la autorización para su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria y la inversión se considere bajo las prescripciones del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994.
 - c) En los casos de la suscripción de valores de los previstos en el artículo 27.4.D.3º, 4º, 5º y 6º de la Ley 19/1994, de 6 de julio, cuando se conozcan los títulos suscritos, se identificará la entidad o entidades emisoras de los mismos y se indicará el importe de los desembolsos efectuados por su suscripción.

5. La modificación del plan, con la indicación de cuál sea su causa, se presentará por vía telemática y durante el período que transcurra desde que se conocieran las circunstancias que la motive hasta que termine el plazo de declaración del impuesto inmediatamente posterior a la fecha en que las mismas se produzcan, a través del formulario que figure en la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, www.aeat.es.
6. Los datos incluidos en el plan de inversión que sean objeto de modificación en los términos previstos en este artículo no podrán dar lugar a su consideración como omitidos, falsos o inexactos, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27.17.c) de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

En materia de modificaciones del plan de inversiones apreciamos varios cambios significativos respecto al Borrador. Si comparamos la redacción de este artículo 34 con la del art. 43 del Borrador, podemos señalar las siguientes diferencias sustanciales:

- Ya no es necesario que la modificación del plan sea motivada, aunque se expresará la causa de su modificación.
- El plazo de su presentación ya no es el del pago fraccionado inmediatamente posterior a la causa de modificación, sino el del plazo de declaración del Impuesto posterior a dicha causa.
- Los datos que se modifiquen no podrán dar lugar a sanciones
- Se añaden cuatro nuevas causas de modificación:
 - Que la inversión sea por un importe diferente al previsto
 - Que la entrada en funcionamiento no se produzca en la fecha prevista
 - Que las sociedades en las que se invierta realicen inversiones distintas a las previstas inicialmente.
 - Que la materialización en sociedades ZEC se convierta en el caso general de materialización indirecta por no haber obtenido su inscripción en el Registro de entidades ZEC.
- Se contemplan, finalmente, causas de modificación especiales para las empresas de reducida dimensión.

Entendemos ahora, igual que antes, que el momento ideal para presentar la modificación del plan de inversiones es el de finalización del plazo de materialización de cada dotación. Específicamente así no lo dice el Reglamento, aunque la expresión “*podrá ser modificado únicamente cuando el sujeto pasivo efectúe la inversión...*” (art. 34.1) pueda perfectamente interpretarse de esta forma. El sujeto pasivo dispone de cuatro años para efectuar la inversión, por lo que hasta que no termine dicho plazo podrá afectar o no las inversiones realizadas a la RIC. Sólo al final del mismo, pero no antes, tendrá que tomar una decisión sobre qué inversiones de las realizadas quedan definitivamente afectas. Ese será, entonces, el momento en que se produzca o no la variación respecto al plan de inversiones y, en consecuencia, cuando nazca la obligación de presentar la modificación a dicho plan, que se presentará antes de que termine el plazo de presentación del Impuesto de ese ejercicio.

Un ejemplo nos aclarará mejor esta cuestión: el plan de inversiones de 2007 se presentará con el Impuesto de Sociedades de ese ejercicio en julio de 2008, y las modificaciones de ese plan se concretarán en diciembre de 2011 (al término de los cuatro años del periodo de materialización) y habrá de presentarse por vía telemática antes del 25 de julio de 2012 (fecha tope de presentación del IS de 2011).

La otra interpretación que puede hacerse del precepto es que cada año hay que informar a Hacienda de las modificaciones que se han producido en el año anterior; lo que supondrá una acumulación de información que no servirá absolutamente para nada, ya que como explicamos, el contribuyente tiene un plazo de cuatro años para materializar definitivamente la dotación efectuada. Esta interpretación, más literal del precepto, debe aclararse debidamente por la DGT, ya que de ser así supondrá una mayor carga para el contribuyente —que tendrá que presentar planes de modificación anuales— y para los órganos competentes de la Administración Tributaria, que tendrán que analizar una información que no sirve para nada hasta que finalice el último año del plazo de materialización.

De una u otra forma, las modificaciones se referirán con carácter general a las siguientes circunstancias:

- 1) Que la inversión tenga un objeto diferente al descrito en el plan inicial
- 2) Que la inversión comprenda elementos patrimoniales diferentes a los previstos en el plan inicial.
- 3) Que la inversión sea por un importe diferente al incluido en el plan inicial
- 4) Cuando la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan suscrito realice inversiones diferentes a las señaladas en el plan.
- 5) Cuando la entidad ZEC en la que se haya materializado no obtenga la autorización para su inscripción en el Registro ZEC, por lo que la materialización se considere dentro del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994.
- 6) Que la entrada en funcionamiento de la inversión no se produzca en la fecha indicada en el plan de inversión.
- 7) Cuando se conozcan los títulos suscritos, se identificará la entidad o entidades emisoras de los mismos y el importe de los desembolsos efectuados por su suscripción.

7.2.1 Las modificaciones del plan por empresas de reducida dimensión

En el caso de empresas de reducida dimensión, las circunstancias que exigirán las modificaciones son menos que las anteriores:

- a) Cuando varíe la información solicitada en el plan
- b) Cuando la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan suscrito realice inversiones diferentes a las señaladas en el plan.

c) Cuando la entidad ZEC en la que se haya materializado no obtenga la autorización para su inscripción en el Registro ZEC, por lo que la materialización se considere del artículo 27.4.D.1º de la Ley 19/1994.

d) Cuando se conozcan los títulos suscritos, se identificará la entidad o entidades emisoras de los mismos y el importe de los desembolsos efectuados por su suscripción.

Finalmente, en cuanto a la modificación del plan de inversiones, hay que destacar el art. 34.6, ya que todos los datos que sean modificados correctamente no podrán considerarse como omitidos, falsos o inexactos a los efectos del régimen sancionador.

Se cubre con este último apartado una de las alegaciones que habíamos efectuado, aunque nada más dice el Reglamento respecto a las sanciones, por lo que seguimos considerando desproporcionado el régimen aplicable en la Ley a los datos omitidos o inexactos (véase que excluimos del comentario a los datos falsos) en la memoria de las cuentas anuales. El Reglamento tendría que haber flexibilizado aún más dicho régimen, siendo bienvenida la matización efectuada sobre la modificación de los planes de inversión, pero sin que sea suficiente para una aplicación más racional del incentivo, sobre todo, quedando tal como especifica la Ley el duro régimen sancionador aplicable a la Memoria.

7.3. Los planes especiales de inversión (art. 35)

Artículo 35.

Planes especiales de inversión.

1. Cuando se pruebe que, por sus características técnicas o por la necesidad de obtención de permisos administrativos, la inversión deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de inversión.

2. La solicitud del plan especial de inversión se presentará por escrito, dentro de los plazos de declaración del impuesto en el que se practique la reducción o deducción correspondiente a la reserva para inversiones en Canarias.

Asimismo, el plan especial podrá constituir una modificación del plan de inversión inicialmente presentado.

En el caso de las inversiones previstas en el artículo 27.4.D.1º y 2º, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, el plan especial será presentado por la entidad emisora de las acciones o participaciones suscritas que vaya a efectuar la inversión.

3. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

a) Las menciones a que se refiere el artículo 33.1 de este reglamento.

b) Descripción del plan temporal de realización de la inversión.

c) Descripción de las circunstancias específicas que justifican el plan especial de inversión.

4. La Administración tributaria podrá recabar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

Asimismo, podrá recabar informe de los organismos competentes para verificar que, por las características técnicas de la inversión, esta deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

El sujeto pasivo podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar el plan especial de inversión formulado por el sujeto pasivo.*
- b) Aprobar un plan especial de inversión alternativo formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.*
- c) Desestimar el plan especial de inversión formulado por el sujeto pasivo, por no concurrir las circunstancias que exijan ampliar los plazos para la materialización de la reserva para inversiones o cuando se refiera a inversiones que no reúnan los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.*

7. El procedimiento deberá finalizar antes de seis meses contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano.

La resolución será motivada.

8. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior, sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan especial de inversión.

9. Será competente para instruir y resolver el expediente la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal del sujeto pasivo, la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tratándose de sujetos pasivos adscritos a la Unidad de Gestión de Grandes empresas, o, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tratándose de sujetos pasivos adscritos a la misma.

En nuestros comentarios al texto del Borrador ya habíamos considerado como positiva la redacción del art. 44, es decir, la relativa a los planes especiales de inversión, que se mantiene con ligeras matizaciones en el art. 35 del Reglamento. Dichas matizaciones también las valoramos positivamente, según pasamos a analizar:

El art.35.1 especifica cuándo pueden presentarse los planes especiales, cuando el plazo previsto para la inversión y puesta en funcionamiento fuese superior a los cuatro años señalados en la Ley, pero ahora añade, acertadamente, una causa objetiva más a la de las características técnicas del proyecto: la necesidad de obtención de permisos administrativos, que en la práctica empresarial suponen una demora considerable en cualquier proyecto.

El art. 35.2 corrige inicialmente dos aspectos: por un lado, la imposibilidad técnica que señalaba el Borrador de que el plan se adjuntase a la declaración del impuesto, cuando por vía telemática aún no está prevista dicha incorporación, especificándose ahora que se presentará por escrito dentro del plazo de declaración del impuesto en que se practique la dotación. Y por otro, la omisión del párrafo que figuraba en el Borrador de que el plan especial se presente en sustitución del plan de inversión, que ya se matiza en el art. 32, al especificarse que el plan de inversión se presentará por vía telemática, salvo cuando se trate de un plan especial de inversión.

Aún así, seguimos sin entender el significado del párrafo de que *el plan especial podrá constituir una modificación del plan de inversión inicialmente presentado*, que figuraba igualmente en el Borrador; ya que materialmente es imposible: el plan de inversiones, o en su caso, el plan especial de inversiones se presentan en el mismo momento, en el plazo del impuesto con la dotación RIC, ¡por lo que el segundo no puede modificar al primero!

Inciendiando en este mismo aspecto, encontramos otro defecto en su redacción, el hecho de que el plan especial se haya de presentar en el mismo plazo del impuesto, ya que en muchas ocasiones el empresario no será consciente de que necesita un mayor plazo para la entrada en funcionamiento de sus inversiones hasta un momento posterior; hasta que comience la inversión y se encuentre las dificultades técnicas o los retrasos en la obtención de los permisos administrativos necesarios. En ese momento ya será tarde —con la normativa en la mano— para presentar un plan especial de inversión, sin que tampoco sirva presentar una modificación del plan de inversiones por el retraso en el momento previsto de la entrada en funcionamiento, ya que el hecho de traspasar la barrera de los cuatro años exige las formalidades previstas en los diferentes apartados del art.35. Esta materia exige una adecuada aclaración.

En su último párrafo, el art. 35.2 también corrige otro aspecto respecto al Borrador; que el plan especial en la “materialización indirecta” a través de sociedades y entidades ZEC habrá de presentarlo la entidad emisora de los títulos, y no la entidad suscriptora como figuraba antes. Es otra más de las implicaciones fiscales de la sociedad emisora, que en la legislación anterior era un tercero ajeno a los mecanismos de la RIC, y que en la vigente ha de cumplir una serie de obligaciones, pudiendo ser sancionada si las incumple.

El mecanismo previsto en el art. 35, apartados 4,5,6,7,8 y 9 para la aprobación del plan especial es el mismo que señalaba el Borrador; aunque ahora ya no sean competentes las Dependencias Regionales de Inspección, sino exclusivamente las Delegaciones de la Agencia Estatal señaladas en cada uno de los casos previstos.

8. El control del incentivo y la acumulación de ayudas

El Título V del Reglamento regula en los artículos 36, 37 y 38 la acumulación de ayudas con las subvenciones y otros incentivos aplicables, así como la materialización en determinados sectores económicos, concretamente el agrario y forestal, la pesca y la acuicultura. Y lo hace de una forma más abreviada que en el Borrador; sin señalar los distintos porcentajes y las especificaciones regulados en las Directrices comunitarias aplicables, a las que habrá que

acudir en cada caso, previendo la publicación de una Orden Ministerial que regule las preceptivas comunicaciones que tengan que realizarse al Ministerio de Economía y Hacienda.

8.1. La acumulación de ayudas (art.36)

Artículo 36.

Acumulación de ayudas.

1. En el caso de las inversiones iniciales a que se refiere el artículo 6 de este reglamento, la suma de los importes correspondientes a los beneficios fiscales y otras subvenciones o ayudas devengados o concedidos con ocasión de un mismo proyecto de inversión, según se define en el artículo 27.14 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, no podrá exceder de los límites establecidos en las previsiones contenidas en las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado de finalidad regional 2007-2013, así como en las disposiciones y directrices de Derecho comunitario reguladores de la concesión de ayudas de Estado y en los actos dictados en su aplicación.

En particular, se tendrán en cuenta las condiciones especiales establecidas en función del tamaño de la persona o entidad titular de la explotación, del sector de actividad así como las que se puedan establecer en atención a la condición de ultraperifericidad de las Islas Canarias, en los términos y condiciones establecidos por las referidas disposiciones y actos de Derecho comunitario.

2. El sujeto pasivo procederá a practicar la regularización a que se refiere el artículo 27.16 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en la medida necesaria cuando la suma de los incentivos fiscales disfrutados y las subvenciones o ayudas directas percibidas en relación con una misma inversión exceda de los límites que resulten aplicables de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior.

3. Cuando se trate de las inversiones iniciales a que se refiere el artículo 6 de este reglamento que excedan de cincuenta millones de euros, el sujeto pasivo procederá a comunicar al Ministerio de Economía y Hacienda en los términos, condiciones y plazos que se determinen por Orden del Ministro de Economía y Hacienda la siguiente información para su posterior comunicación a los servicios de la Comisión Europea:

- a) El municipio donde se ubicarán los elementos patrimoniales en que se concrete la inversión.*
- b) Si la inversión inicial consiste en un nuevo establecimiento, en la ampliación de un establecimiento existente, en la diversificación de la producción de un establecimiento existente o en un cambio fundamental en el producto o el procedimiento de producción.*
- c) Los productos o servicios elaborados o prestados, derivados de la explotación del proyecto de inversión.*
- d) El importe de la inversión.*
- e) La dotación a la reserva con cargo a la cual se financia la inversión así como cualquier otro beneficio fiscal o ayuda pública percibida con ocasión de la inversión.*
- f) Las fechas previstas para la entrada en funcionamiento de la inversión.*

El art. 45 del Borrador regulaba más específicamente las cuestiones a tener en cuenta para evitar que la acumulación de ayudas aplicables a las inversiones financiadas por la RIC, más las subvenciones y otros incentivos aplicables obtenidos superara los porcentajes establecidos en las Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado de finalidad regional 2007-2013, señalando cada uno de los porcentajes de los que no podía exceder. El art. 36 del Reglamento alude a ellos sin señalarlos, por lo que hará falta acudir a dichas Directrices, añadiendo que se tendrán en cuenta las condiciones específicas de cada empresa para su determinación.

Otro aspecto que contempla el art. 36 del Reglamento, en su apartado 2, es la obligación de practicar la regularización prevista en la Ley (art.27.16) en los casos que la suma de la RIC, subvenciones y otros incentivos exceda de los límites marcados en las Directrices. En dicha eventualidad habrá que ingresar dichos excesos más los intereses de demora, tal como señala el art. 27.16 de la Ley 19/1994.

Finalmente, tratándose de inversiones iniciales que excedan los cincuenta millones de euros, habrá que comunicar una serie de datos al Ministerio de Economía y Hacienda (en los términos que se determinen en una futura orden ministerial):

- a) El municipio donde se concrete la inversión
- b) Si consiste en un nuevo establecimiento, en la ampliación de un establecimiento existente, en la diversificación de la producción de un establecimiento existente o en un cambio fundamental en el producto o el procedimiento de producción.
- c) Los productos o servicios elaborados o prestados derivados de la explotación del proyecto de inversión.
- d) El importe de la inversión
- e) La dotación a la reserva con cargo a la cual se financia la inversión, así como cualquier otro beneficio fiscal o ayuda pública percibida con ocasión de la inversión.
- f) Las fechas previstas para la entrada en funcionamiento de la inversión.

8.2. El control de las inversiones en los sectores agrario y forestal (art. 37)

Artículo 37.

Inversión en los sectores agrario y forestal.

1. La aplicación de los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por parte de los sujetos pasivos que lleven a cabo actividades de producción, transformación o comercialización de productos agrícolas comprendidos en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea se ajustará a los términos y condiciones previstos en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal 2007-2013, en las disposiciones y directrices de Derecho comunitario reguladoras de la concesión de ayudas de Estado y en los actos dictados en su aplicación.

En particular, se tendrá en cuenta lo establecido en tales disposiciones respecto del tipo de inversión a que se puede destinar la ayuda, del montante máximo a percibir, de las condi-

ciones especiales establecidas en función del tamaño de la persona o entidad titular de la explotación, del objeto de la actividad a que se afectarán los activos en que se concrete la inversión o en relación con cualquier otra circunstancia, así como las que se puedan establecer en atención a la condición de ultraperifricidad de las Islas Canarias, en los términos establecidos por las referidas disposiciones y actos de Derecho comunitario.

2. Tratándose de actividades de transformación y comercialización de productos agrícolas, el sujeto pasivo procederá a comunicar al Ministerio de Economía y Hacienda, en los términos, condiciones y plazos que se determinen por Orden del Ministro de Economía y Hacienda, las inversiones acogidas a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 25 o en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, superiores a veinticinco millones de euros, para su posterior comunicación a los servicios de la Comisión Europea

Respecto al art. 46 del Borrador, el art. 37 del Reglamento suprime la enumeración de todas las inversiones que no podían beneficiarse de la RIC en los sectores agrario y forestal, sin que por ello signifique que ahora puedan hacerlo, sino que el apartado 1 señala que habrán de ajustarse a las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal para el periodo 2007-2013, así como otras aplicables a dicho sector.

Las actividades de producción, transformación o comercialización de productos agrícolas son las comprendidas en el anexo I del Tratado Constitutivo de la CE, y al igual que en el artículo anterior, el Reglamento alude a una futura orden ministerial que regulará las comunicaciones que haya que realizar en el ámbito de estos sectores al Ministerio de Economía y Hacienda.

Será necesario elaborar un estudio monográfico sobre estos dos sectores en relación con la RIC para que quienes la doten no tengan que acudir a una profusión de textos para saber en qué términos han de hacerlo y qué porcentajes de ayudas no podrán superar:

8.3. El control de las inversiones en los sectores agrario y forestal (art. 37)

Artículo 38.

Inversión en los sectores de la pesca y la acuicultura.

La aplicación de los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por parte de los sujetos pasivos que lleven a cabo actividades de producción, transformación o comercialización de productos de la pesca y la acuicultura se ajustará a los términos y condiciones previstos en las Directrices comunitarias para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura, en las disposiciones y directrices de Derecho comunitario reguladoras de la concesión de ayudas de Estado y en los actos dictados en su aplicación.

En particular, se tendrá en cuenta lo establecido en tales disposiciones respecto del tipo de inversión a que se puede destinar la ayuda, del montante máximo a percibir, de las condiciones especiales establecidas en función del tamaño de la persona o entidad titular de la explotación, del objeto de la actividad a que se afectarán los activos en que se concrete la inversión o en relación con cualquier otra circunstancia, así como las que se puedan establecer en atención a la condición de ultraperifricidad de las Islas Canarias, en los términos establecidos por las referidas disposiciones y actos de Derecho comunitario.

En los mismos términos que el art. 37, el art. 38 del Reglamento especifica las circunstancias a tener en cuenta en los sectores de la pesca y acuicultura. Respecto al Borrador desparece una serie de inversiones que sí podían afectarse a la RIC, debiéndose acudir ahora a la normativa específica europea para saberlo.

También será necesario un estudio monográfico para determinar la afectación de elementos patrimoniales de estos dos sectores a la RIC.

9. Conclusiones principales sobre el análisis del Reglamento

Finalmente, abordamos las principales conclusiones que podemos extraer en el análisis y valoración de una norma tan importante para el desarrollo económico de Canarias.

PRIMERA: Estructura del Reglamento. La estructura del Reglamento no es la idónea para su mejor comprensión y aplicación, ya que mezcla constantemente en los mismos capítulos e, incluso, en los mismos artículos, preceptos aplicables a la RIC y a los incentivos a la inversión del art.25.

SEGUNDA: Aspectos positivos del Reglamento por mejoras en la redacción y en el tratamiento de cuestiones específicas. Respecto al Borrador, el Reglamento mejora la redacción de muchos artículos y el tratamiento de diversas cuestiones que racionalizan la aplicación de la RIC. La relación de aspectos positivos que en nuestra opinión se ha producido es la siguiente:

1º. Art. 5.1 y 2. Mejoras en la redacción tanto al definir los beneficios procedentes de los establecimientos permanentes en el apartado 1 como al añadir la frase de *que no formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la RIC* en el apartado 2. Ahora sí se entiende, a los efectos de los cinco casos de exclusión de la dotación, que se refiere al beneficio no susceptible de dotar la RIC y no al beneficio del establecimiento, como sucedía en el Borrador:

2º. Art. 5. 2.c). Mejora el tratamiento del beneficio que se excluye de la dotación de la RIC, especificando que es el obtenido de la transmisión de elementos afectos a la materialización, pero no de cualquier RIC, sino solamente de la dotada en 2007 y ejercicios posteriores. Esta importante aclaración nos lleva a reinterpretar la Ley 19/1994, en su redacción de diciembre de 2006, de una forma diferente y mucho más beneficiosa para el contribuyente de como lo habíamos hecho anteriormente: se puede dotar la RIC con los beneficios obtenidos en la enajenación de elementos afectos a las dotaciones de la RIC efectuadas hasta 2006 (inclusive), pero no con las plusvalías de los elementos afectos a la RIC de 2007 a 2013.

3º. Art. 8. Se simplifican y se hacen más inteligibles las diversas alternativas existentes para considerar una inversión como inicial: la creación de un establecimiento, la ampliación de un establecimiento, la diversificación de la actividad de un establecimiento y la transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento, con independencia de los comentarios adversos que realizamos posteriormente a ciertas omisiones respecto al Borrador.

4º.Art.10.b). Se computan como creación de puestos de trabajo los trabajadores contratados dentro de los seis meses anteriores a la entrada en funcionamiento, siempre que estén relacionados con la inversión, que quedaban antes ilógicamente excluidos.

5º. Art. 11. A efectos de las inversiones que contribuyen a la mejora y protección del medio ambiente, no sólo sirve como materialización las instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de la energía eólica, según limitaba el Borrador; sino también las de cualquier fuente de energía renovable.

6º.Art. 12. A los Gastos de Investigación y Desarrollo se añaden los de innovación tecnológica a la hora de materializar la RIC.

7º Art. 13. Al igual que señalaba el Borrador; los barcos destinados al transporte de pasajeros por vía marítima, y los vehículos destinados al transporte de pasajeros por vía terrestre son válidos como materialización de las dotaciones RIC, siempre que cumplan con las leyes de Ordenación del Transporte aplicables en Canarias; mientras que el Reglamento cambia la expresión de cualquier modalidad de servicios de transportes diferentes por *otros modos de transporte diferentes* a los anteriores para declararlos aptos para la materialización. Así, por ejemplo, los aviones son aptos para la materialización, así como los medios utilizados para el transporte de mercancías.

8º.Art. 14. El hecho de que la sociedad en la que se suscriban títulos de capital afectos a la RIC no se inscribiera en la ZEC no tiene que considerarse un incumplimiento en la materialización, como especificaba ilógicamente el Borrador; sino que ahora se matiza que dicha inversión quedará encuadrada en el caso aplicable a la materialización indirecta (art. 27.4.D.1º).

9º.Art. 16. En las inversiones en títulos de deuda emitidos por entidades privadas sólo hará falta el folleto aprobado por la CNMV cuando sea obligatorio en la legislación mercantil, no como señalaba imperativamente el Borrador.

10º.Art. 17. Respecto a las inversiones en aeronaves aptas para la materialización de las dotaciones RIC se mejora el Borrador; simplificando la casuística a cumplir para mejorar las conexiones de Canarias. Ya no hace falta acreditar el incremento del número de pasajes ofertados para vuelos a Canarias, ni que los vuelos sean entre otros territorios y Canarias, sino, simplemente, que más del 50% de los vuelos del avión se realicen entre las Islas o entre éstas y otros territorios durante el plazo de los 5 años de permanencia en funcionamiento.

11º.Art. 17. La otra mejora en este artículo es la posibilidad de afectación parcial de un avión a la RIC, de tal forma que si sus servicios no se desarrollan al menos en un 50% en Canarias o uniendo Canarias con otros territorios, podrá aún servir como materialización en un determinado porcentaje, el de los vuelos realizados con Canarias respecto a los vuelos totales.

12º.Art. 19. No existe incumplimiento de la normativa RIC en los casos de transmisión *mortis causa* de explotaciones económicas cuando los herederos cumplan con todas las obligaciones respecto a la dotación y materialización del empresario fallecido.

13°.Art. 21. Tanto los inmuebles destinados al arrendamiento en la actividad turística como a la industria han de estar afectos a su desarrollo, no a su *desarrollo exclusivo*, como señalaba el Borrador:

14°.Art. 21. La redacción de este artículo mejora, ya que especifica que las zonas comerciales han de estar situadas en áreas turísticas señaladas en declive, ya que el Borrador omitía esa especificación legal.

15°.Art. 21. Respecto al arrendamiento de viviendas protegidas por su promotor; desaparece la obligación específica de que cada operación de arrendamiento tuviese una duración de 5 años ininterrumpidos (que obligaba a tener un solo inquilino los cinco años), permitiendo ahora la sucesión de arrendatarios en dicho plazo.

16°.Art. 22. Se flexibiliza la afectación de los inmuebles a la industria. Ya queda suficientemente claro que el término "industria" no sólo abarca las áreas destinadas a la producción dentro de esta actividad, sino también a cualquier zona auxiliar o complementaria, como los almacenes, oficinas, aparcamientos, etc.

17°.Art. 23. A efectos de la delimitación de zonas comerciales, se incluyen más zonas, como las de aparcamiento, áreas comunes y de equipamiento, siempre y cuando se hallen en áreas en declive, lo que amplía positivamente los efectos de la rehabilitación.

18°.Art. 23. El concepto de áreas cuya oferta turística se encuentra en declive se amplía también respecto al mandato legal, incluyendo no sólo a las que hace referencia la norma 21 de las Directrices turísticas, sino también las incorporadas en su anexo y en los correspondientes planes insulares.

19°.Art. 32. Desaparece la obligación de presentar tantos planes de inversión como proyectos vaya a acometer el contribuyente, siendo válida la presentación de un único plan de inversiones para la dotación anual de la RIC.

20°.Art. 33.4. En el plan de inversiones de empresas de reducida dimensión se omiten dos obligaciones: los fines de la inversión, y si se trata o no de una inversión inicial; precisamente los dos elementos que más problemas ocasionarían a estas empresas en la presentación del plan.

21°.Art. 34. Ya no es necesario que la modificación del plan de inversiones sea motivada, aunque se expresará la causa de su modificación.

22°.Art. 34. El plazo de la presentación de la modificación del plan de inversiones ya no es el del pago fraccionado inmediatamente posterior a la causa de modificación, sino el del plazo de declaración del Impuesto posterior a dicha causa.

23°.Art. 34. Los datos que se modifiquen no podrán dar lugar a sanciones como datos omitidos, falsos o inexactos.

24°.Art. 35.1. Especifica que los planes especiales pueden presentarse cuando el plazo previsto para la inversión y puesta en funcionamiento fuese superior a los cuatro años señalados en la Ley, añadiendo, acertadamente, una causa objetiva más a la de las características técnicas del proyecto: la necesidad de obtención de permisos administrativos, que en la práctica empresarial suponen una demora considerable en cualquier proyecto.

25°. Art. 35.2. Corrige la imposibilidad técnica que señalaba el Borrador de que el plan se adjuntase a la declaración del impuesto, cuando por vía telemática aún no está prevista dicha incorporación, especificando que se presentará por escrito dentro del plazo de declaración del impuesto en que se practique la dotación.

26°. Art. 37. Suprime la enumeración de todas las inversiones que no podían beneficiarse de la RIC en los sectores agrario y forestal, sin que ello signifique que ahora puedan hacerlo, sino que habrán de ajustarse a las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario y forestal para el periodo 2007-2013, así como a otras aplicables a dicho sector.

TERCERA. Aspectos positivos del Reglamento por omisión de artículos del Borrador. En el Reglamento se producen también importantes mejoras en el contenido de diversas materias vía desaparición de muchos artículos del Borrador. Detallamos estos aspectos positivos, continuando con la numeración anterior a efectos de una valoración global del texto.

27°. Art. 19 del Borrador. El artículo omitido señalaba el límite conjunto para las inversiones en títulos de deuda, mientras que la Ley sólo especifica que tenían un límite individual del 50%, pero no un límite conjunto. A partir del ejercicio 2007, las nuevas dotaciones de la RIC pueden materializarse, entre otras inversiones, en títulos valores de deuda pública, en títulos valores emitidos por organismos públicos para crear infraestructuras y en valores de entidades privadas titulares de concesiones administrativas, con un límite individual del 50% de la dotación efectuada (no de la dotación máxima teórica) pero sin límite conjunto alguno. Dicho de otra forma, la totalidad de las dotaciones RIC efectuadas pueden materializarse en títulos valores.

28°. Art. 24 del Borrador. Se eliminan los ilógicos casos de incumplimiento que señalaba este artículo en el plazo de permanencia en funcionamiento. Las operaciones de reestructuración empresarial amparadas en la legislación mercantil y fiscal aplicables siguen teniendo, afortunadamente, un efecto neutro en la RIC.

29°. Art. 26 del Borrador. Delimitaba la actividad de arrendamiento, pero fuera de contexto, ya que trataba de la actividad de arrendamiento como generadora de beneficios, mientras que el Título en que se situaba regulaba la materialización, no la dotación.

30°. Art. 36 del Borrador. Se elimina este artículo que regulaba la determinación del disfrute previo de la RIC en la adquisición de activos usados, obligando a que constase la afectación a la RIC en la escritura pública de adquisición. No tenía sentido alguno por las muchas circunstancias que podían darse con posterioridad.

31°. Art. 41.2 del Borrador. Fruto de la presentación de un único plan con todas las inversiones es la desaparición del apartado que se ocupaba de qué debía considerarse una inversión independiente a efectos de los diversos proyectos que pudiera realizar el empresario.

CUARTA. Aspectos negativos del Reglamento y dudas a aclarar. Bien por sus restricciones a la hora de aplicar el incentivo de la RIC o por las dudas que se suscitan respecto a

su interpretación, destacamos una serie de aspectos recogidos en el Reglamento u omitidos en el texto definitivo respecto al Borrador; así como algunas de las cuestiones que quedan tal como estaban en la redacción inicial a pesar de las alegaciones efectuadas.

1º. La dotación y materialización de los partícipes. El art.3.2 del Borrador ha sido omitido. Hacía referencia a la dotación por parte de los partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas y a la posibilidad de que la materialización pudiese realizarla tanto el partícipe como la propia entidad. Era una cuestión pacífica hasta ahora, propiciada por la interpretación que hizo en diciembre de 2000 la Comisión constituida a efectos de la aplicación de la RIC, por lo que entendemos la omisión de este artículo por innecesario, pero también podría entenderse como un posible cambio de criterio al respecto.

2º El Beneficio susceptible de destinar a la RIC. En el art. 5 del Reglamento no ha sido recogida la alegación de que el beneficio obtenido en la venta de acciones y participaciones que representen más de un 5% del capital social y se adquieran para gestionar la participada e influir en sus decisiones se considerase apto para la dotación de la RIC. Tampoco la sugerencia de que el Reglamento aclarase qué se entiende como elemento patrimonial afecto a la realización de actividades económicas. Estas dos cuestiones limitan notablemente el beneficio que puede destinarse a la RIC, en definitiva, el beneficio que ha de invertirse en Canarias.

3º. Las edificaciones adquiridas no tendrán la consideración de bienes usados. Omisión del art. 8.1 del Borrador. Interpretamos que la omisión del párrafo de que las edificaciones adquiridas no tendrán la consideración de bienes usados está relacionada con la clara especificación del precepto reglamentario del art. 8.1 de que la adquisición de un inmueble para su demolición y promoción se considera siempre una inversión inicial por creación de un establecimiento, matizando el precepto legal del art. 27.4.A, quinto párrafo, que considera como inicial la inversión en suelo; pero colisionando con el art. 27.4.A, primer párrafo, que exige que las inversiones iniciales se realicen en activos fijos nuevos, salvo las empresas de reducida dimensión.

Esta colisión entre ambos preceptos queremos solucionarla en el sentido de que la edificación antigua para demoler y construir es en realidad un mayor valor del suelo adquirido, y se entiende como inversión inicial a efectos de la materialización de la RIC, sin necesidad de entrar en la aclaración de que sea activo nuevo o usado, por lo que tanto las grandes empresas como las de reducida dimensión pueden materializar la RIC en edificios para su demolición (que en realidad suponen un mayor coste del suelo adquirido), siempre que se afecte su nueva construcción a una actividad empresarial y el suelo se encuentre dentro de las especificaciones que hace la Ley. Necesitamos que la DGT aclare que esta interpretación es la válida.

4º. El suelo en el caso de la adquisición de una edificación para su demolición y promoción. Art. 8.1 del Reglamento. Aparte de los comentarios antes realizados, aún nos faltaría conocer si todo el inmueble (suelo y edificación) se considera inversión apta para la materialización, ya que la Ley especifica que la inversión en suelo es sólo válida en tres determinados casos: promoción de viviendas protegidas para su alquiler; afección a actividades industriales y afección a zonas comerciales y actividades turísticas en áreas en decli-

ve. En cualquiera de ellos, parece claro que tanto el suelo como la construcción adquirida para demoler sirven como materialización, pero qué ocurre si se adquiere un edificio antiguo para demoler y construir en un área que no esté en declive ¿sirve en ese caso el suelo como parece especificar el art. 8.1 del Reglamento o prevalecen las restricciones en torno al suelo del art. 27.4.A de la Ley 19/1994? Entendemos que estas últimas prevalecen y que tanto el suelo como la construcción para demoler no servirían como materialización RIC si no se afectan a esas actividades específicas.

5º. La rehabilitación turística. Art.8.2 del Reglamento

El texto definitivo del Reglamento se refiere única y brevemente a la rehabilitación en el art. 8.2., destinado a la ampliación del establecimiento como inversión inicial: *En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble.* Tal parquedad de palabras exige una correcta interpretación.

Siendo optimistas, y dado el interés mostrado por la sociedad y el legislador por la rehabilitación turística en Canarias, podemos entender que el cambio beneficia al contribuyente, ya que la nueva consideración de la rehabilitación como una ampliación de un establecimiento no exige porcentaje alguno de los costes de la reforma sobre el precio de adquisición del inmueble a rehabilitar, sino únicamente que se incremente el valor total de los activos del establecimiento. Una inversión de un solo euro sería suficiente para que el inmueble adquirido tuviese la consideración de inversión inicial, pero no para considerarla como rehabilitación, por lo que haría falta añadir alguna precisión más para que fuese apta para la materialización, sirviendo tanto el suelo como la construcción antigua y, por supuesto, el coste de las reformas emprendido.

Con este criterio, el acomodo de la rehabilitación turística en Canarias tendría tres sólidas bases para considerarse materialización válida para la RIC como inversión inicial:

- i) La adquisición de un edificio antiguo para su demolición y construcción de un nuevo establecimiento turístico, que se consideraría inversión inicial por creación de un establecimiento (art.8.1 del Reglamento), sirviendo tanto el suelo (si se adquiere, como es presumible, en un área en declive) como el coste de la edificación antigua (que en realidad es un mayor coste del suelo) y todos los costes de construcción del nuevo edificio.
- ii) La ampliación de un establecimiento, vía la adquisición de un inmueble para rehabilitar —no para demoler, que sería el caso anterior de la creación de un establecimiento— que se consideraría también inversión inicial (art. 8.2 del Reglamento), siendo igualmente apto como materialización tanto el suelo (si se adquiere el edificio antiguo en un área en declive) como la construcción antigua y los costes de la reforma, siempre que se considere rehabilitación. Respecto a la construcción antigua (activo usado) hay que matizar que se considera como inversión inicial tanto para las empresas de reducida dimensión como para el resto de las empresas, siendo entonces válida para la materialización a pesar de que sea un activo usado.

- iii) La ampliación de un establecimiento, vía la rehabilitación del propio edificio en la que se ejerce la explotación turística (art. 8.2), en la que serviría como materialización la totalidad de los costes de la reforma proyectada.

Siendo pesimistas, tendríamos que interpretar que las facilidades dadas en el Borrador a la rehabilitación han quedado excluidas, al desaparecer las menciones que figuraban en el Borrador.

Pero esta interpretación no tendría lógica alguna en el contexto económico actual, por lo que habría que descartarla. También tendría que hacerlo la Administración tributaria, ya que el precepto reglamentario admite cualquier interpretación.

A efectos de la RIC, el concepto de rehabilitación queda completamente abierto, siendo esta flexibilidad, en nuestro criterio, favorable al contribuyente al no exigir porcentaje alguno de inversión, pero sí que se realice realmente una rehabilitación. Necesitamos la confirmación del mismo, ya que hasta que esa duda no se aclare no podrá abordarse la necesaria rehabilitación con fondos RIC con plena seguridad jurídica.

6º. La teoría del “cajón de sastre”. El art. 13.c del Borrador también ha sido omitido, y nos preocupa especialmente dicha omisión, ya que afianzaba la teoría del “cajón de sastre” del art. 27.4.C de la Ley, y que a nuestro entender daba mayor seguridad jurídica al complicado entramado legal que distinguía entre inversión inicial y de sustitución, dejando muy claro que todas las inversiones que no cumpliesen los requisitos del art. 27.4.A (inversiones iniciales) servían como materialización de las dotaciones RIC si cumplían los requisitos del art. 27.4.C. Ahora no está ese precepto, y de la redacción de la Ley sigue siendo interpretable la teoría del “cajón de sastre” del art. 27.4.C, pero también la interpretación contraria, ¿qué necesidad había de omitir esta importante aclaración que nos proporcionaba seguridad jurídica a todos? Es necesario que el Ministerio de Economía y Hacienda aclare este concepto.

7º. Las transmisiones a título gratuito de negocios. El legislador ha recogido la sugerencia de incluir la transmisión *mortis causa* de explotaciones económicas (aspecto positivo 12º), pero ha eliminado la transmisión a título gratuito de las mismas que figuraba en el art. 25 del Borrador; sin que entendamos su eliminación del texto definitivo, ya que estaba propuesto por el propio Ministerio.

8º. Las viviendas en arrendamiento. El art. 21 del Reglamento obliga a que las viviendas no puedan estar desocupadas más de 6 meses, considerándose en ese caso un incumplimiento de la permanencia en funcionamiento, ¡Que más quisiera el arrendador que todas sus viviendas estuviesen alquiladas ininterrumpidamente!, pero el mercado tiene sus propias reglas.

9º. La determinación del valor del suelo. El art. 23.2 del Borrador amparaba el prorrateo del precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y la construcción a efectos de fijar o excluir el valor del suelo en la materialización; si bien señalaba que también podía utilizarse otro criterio, siempre que se probase su correspondencia con el valor de mercado. Sin esta mención a la determinación del valor del suelo en el Reglamento, por la omisión de ese artículo en la redacción definitiva, entendemos que el contribuyente habrá de

determinarlo por el método que estime más conveniente, siempre que pueda probarlo conforme a Derecho. Una de esas pruebas podrá ser precisamente la del prorrateo de los valores catastrales, aunque ya no figure expresamente en el texto.

10°. El plan especial podrá constituir una modificación del plan de inversiones. No entendemos el significado del párrafo del art. 35.2 del Reglamento de que *el plan especial podrá constituir una modificación del plan de inversión inicialmente presentado*, que figuraba igualmente en el Borrador, ya que materialmente es imposible: el plan de inversiones, o en su caso, el plan especial de inversiones se presentan en el mismo momento, en el plazo del impuesto con la dotación RIC, ¡por lo que el segundo no puede modificar al primero!

11°. La presentación del plan especial de inversiones. Aún encontramos otro defecto más en la redacción del art. 35 del Reglamento, el hecho de que el plan especial se haya de presentar en el mismo plazo del impuesto, ya que en muchas ocasiones el empresario no será consciente de que necesita un mayor plazo para la entrada en funcionamiento de sus inversiones hasta que comience la inversión y se encuentre las dificultades técnicas o los retrasos en la obtención de los permisos administrativos necesarios. En ese momento ya será tarde —con la normativa en la mano— para presentar un plan especial de inversión, sin que tampoco sirva presentar una modificación del plan de inversiones por el retraso en el momento previsto de la entrada en funcionamiento, ya que el hecho de traspasar la barrera de los cuatro años exige las formalidades previstas en los diferentes apartados del art.35. Esta materia exige una adecuada aclaración.

12°. El régimen sancionador. Con el art. 34.6 del Reglamento se cubre una importante cuestión sobre el régimen sancionador respecto al plan de inversiones (aspecto positivo 23°), aunque nada más dice la norma respecto a las sanciones, por lo que seguimos considerando desproporcionado el régimen aplicable a los datos omitidos o inexactos (véase que excluimos del comentario a los datos falsos) en la memoria de las cuentas anuales. El Reglamento tendría que haber flexibilizado aún más dicho régimen.

QUINTA. Valoración global del Reglamento. En las conclusiones anteriores hemos señalado treinta y un aspectos positivos en la redacción y en el tratamiento de cuestiones específicas, incluyendo las omisiones de artículos determinados del Borrador; y tan solo doce aspectos negativos, bien por sus restricciones a la hora de aplicar el incentivo de la RIC o por las dudas que se suscitan respecto a su interpretación. Qué duda cabe que el tratamiento de la RIC en el Reglamento respecto al Borrador ha mejorado sensiblemente.

No obstante, la importancia de las dudas que se nos plantean en cuestiones muy notables como la rehabilitación y la teoría de que las inversiones que no cumplan los requisitos de las inversiones iniciales siguen siendo válidas para la materialización por aplicación del art. 27.4.C, así como en las otras materias antes señaladas, exigen una aclaración inmediata del legislador o del Ministerio de Economía y Hacienda a través de la DGT para la aplicación racional de este incentivo en el marco jurídicamente más seguro. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

■ Sentencia de 25 de febrero de 2008

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo

La notificación de la liquidación derivada del acta en conformidad, no interrumpe la prescripción respecto de las restantes actuaciones.

En el caso, la inspección había levantado dos actas –conformidad y disconformidad– desagregando el hecho imponible. Seguidamente y por el distinto cauce procedimental de cada una, las actuaciones tendentes a la liquidación derivada del acta de disconformidad estuvieron paralizadas sin causa justificada durante más de seis meses, por lo que en debate que resuelve la sentencia se centra en determinar si la notificación de la liquidación derivada del acta de conformidad, tenía efectos interruptivos de la prescripción respecto de la otra parte de la deuda.

La sentencia considera que la notificación de la liquidación derivada del acta en conformidad, no interrumpe la prescripción respecto de las restantes actuaciones. Reitera así lo declarado en otras sentencias anteriores.

Aunque las disposiciones que se invocan en la sentencia son las correspondientes a la LGT de 1963 y al RGIT dictado en su desarrollo, creemos que la doctrina ahora sentada tiene validez en el momento actual a la luz de lo dispuesto en el artículo 187 del RGIAT donde se regula la forma en que se han de levantar actas de conformidad y disconformidad para un mismo hecho.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- Sentado lo anterior, la cuestión esencial a resolver, consiste en determinar si cuando el sujeto pasivo, con ocasión de una inspección, en relación a un mismo tributo y periodo impositivo, discrepa sólo en parte de la regularización propuesta, aceptando firmar en conformidad respecto a los elementos con los que está de acuerdo y en disconformidad por el resto, como la tramitación en los dos casos es distinta, desarrollándose también en plazos diferentes, las incidencias de esa tramitación, a efectos de la prescripción, afectan de forma independiente a cada tipo de actas, o si, por el contrario, dado el carácter inescindible de la obligación tributaria, cabe comunicación de efectos entre ambos

tipos de actas, de tal forma que la notificación de la liquidación del acta de conformidad puede servir para interrumpir la prescripción de la liquidación del acta de disconformidad, haciéndose inaplicable el *art. 31.4 del Reglamento de la Inspección*.

Esta cuestión no es nueva para este Tribunal, pues en la sentencia de 4 de Marzo de 2003, recurso de casación 2839/1998, se decantó claramente en contra del efecto interruptivo de la firma del acta de conformidad en un supuesto similar; si bien en aquella ocasión la sentencia de instancia no había apreciado la interrupción de la prescripción por paralización de las actuaciones inspectoras, pese a haber transcurrido desde las alegaciones hasta la notificación de la liquidación once meses y veintiséis días, plazo superior al de seis meses fijado en el *art. 31.4.a) del Reglamento General de Inspección*. Interpuesto Recurso de Casación por la Entidad Inspeccionada la Sala afirma que «Por lo que se refiere a la planteada interrupción del plazo de prescripción de la deuda, contenida en el Acta de disconformidad, como consecuencia de la simultánea firma de una Acta de Conformidad para otra parte de la deuda tributaria inspeccionada del mismo ejercicio, carece de base jurídica, porque la regularización -contra lo que parece sostener el representante de la Administración General del Estado- no es un todo indivisible, de manera que aceptada una parte quede afectada la que no es objeto del acuerdo entre acreedor y deudor (que es lo que la conformidad supone) a efectos de interrumpir la prescripción de la parte de la deuda discutida; antes al contrario, pone de manifiesto que el deudor tributario aceptó solo lo que suscribió de conformidad y rechazó lo demás, que debe seguir el curso procedimental propio con todas sus consecuencias y entre ellas, la de que, al haber transcurrido mas de seis meses desde la injustificada paralización de las actuaciones inspectoras que afectaban a la parte de deuda cuestionada, dichas actuaciones son consideradas inexistentes a efectos interruptivos del plazo de prescripción de esa parte de deuda».

QUINTO.- Esta doctrina debe ser reiterada, pues aunque es cierto que en estos casos la liquidación resultante del acta previa de conformidad, es un acto parcial determinante de una deuda provisional y a cuenta de la que resulte en su día de la tramitada en disconformidad, siendo asimismo cierto, como alega el Abogado del Estado, que no estamos ante hechos desagregables o ante diversidad de fuentes de renta gravable, porque el sujeto pasivo con ocasión de una inspección se limita únicamente a aceptar determinadas partidas, de donde surge la disconformidad, no cabe olvidar que estamos ante un único procedimiento inspector; cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, en conformidad y en disconformidad, en función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la bifurcación le haga perder ese carácter original, pues en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a distintos trámites.

Por consiguiente, así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquellas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase.

Como hemos señalado, en el acta de conformidad, si en el plazo de un mes desde su extensión, el Inspector Jefe no las rectifica u ordena ampliar actuaciones, se entiende confirmada y la propuesta se convierte en liquidación, con la consiguiente obligación de pago. En cambio, el acta de disconformidad requiere que exista un pronunciamiento expreso del

Inspector Jefe, a la vista del informe que redacta el Inspector Actuario y de las alegaciones que pueda presentar el sujeto, y hasta que no se produce este acuerdo y se notifica al interesado no hay liquidación ni, por tanto, obligación de ingresarla, debiendo producirse estas actuaciones en plazo, de tal forma que si en algún momento se produce una interrupción injustificada de las mismas, y la liquidación se produce transcurridos los seis meses desde el escrito de alegaciones de la Entidad Inspeccionada, ni el acto de iniciación de las actuaciones inspectoras, ni la liquidación derivada del acta de conformidad pueden surtir efectos interruptivos, ante lo que señala el *art. 31.4 del Reglamento General de Inspección*, por encontrarnos en el marco de la misma actuación inspectora, quedando sólo exigible entonces la liquidación del acta previa, en cuanto no se ve afectada por la prescripción.

Desde otra perspectiva, y más en un plano de principios constitucionales, debe tenerse en consideración que, de aceptarse la tesis del Abogado del Estado, siempre que hubiese un procedimiento inspector; en el cual se firmase acta en conformidad parcial y acta de disconformidad por el resto, se estaría situando al obligado tributario, a efectos de la prescripción, en peor situación que aquel que rechace la conformidad y firme en disconformidad; es decir, saldría mejor parado quien no colabora con la Administración que quien lo hace...

SEXTO.- Por las razones expuestas, se está en el caso de desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, contra la sentencia, de fecha 6 de junio de 2002, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 1083/99, con imposición de las costas causadas a la Administración recurrente. Si bien la Sala haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 LJCA, señala 1.500 como cifra máxima de los honorarios del Letrado. ■

■ Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª.

■ Sentencia de 12 de Enero de 2008. Rec. 4/2007

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Gonzalo Martínez Micó

Los valores catastrales no notificados individualmente no son eficaces para conformar la base imponible del tributo.

El Tribunal, reiterando su anterior doctrina, no admite la petición formulada por el Ayuntamiento para declarar como doctrina legal que, a efectos del IIVTNU, los valores catastrales no notificados individualmente, puedan ser eficaces para conformar la base imponible del tributo.

La pretensión se formulaba al amparo del art. 17 del TRLRHA que establece:

«Eficacia y notificación de los actos dictados en los procedimientos de incorporación mediante declaración, comunicación o solicitud.

Los actos dictados como consecuencia de los procedimientos regulados en este capítulo se notificarán a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y tendrán efectividad al día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen».

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- La sentencia impugnada, después de señalar las resoluciones objeto de recurso y de sintetizar las posiciones de la parte actora y de la Administración demandada, precisa que el recurrente centra su impugnación, sustancialmente, en que resulta necesario que las modificaciones catastrales hayan sido notificadas al interesado, con carácter previo a las notificaciones de las liquidaciones del IIVTNU.

Por tanto, la cuestión a resolver consiste en determinar si la Administración demandada actúa correctamente cuando determina la base imponible con apoyo en el valor de la Ponencia de Valores aprobada con posterioridad al devengo del tributo, o si, por el contrario, debía tener en cuenta el valor correspondiente al terreno...

Ahora bien, resulta acreditado que el valor catastral de los inmuebles transmitidos no fue notificado a la mercantil demandante, con anterioridad a las liquidaciones ahora recurridas...

Pues bien, a la vista de lo actuado la sentencia afirma lo siguiente:

a.- La notificación del nuevo valor catastral a la empresa a la que se pretende aplicar, aunque se trate de la empresa trasmite del inmueble y a otros efectos distintos del IBI, constituye presupuesto inexcusable de eficacia de las liquidaciones tributarias, como las derivadas del IIVTNU, que pretendan apoyarse en aquél, como natural consecuencia de la naturaleza de acto de gravamen que reviste la liquidación tributaria y que obliga a incorporar cumplida motivación sin indefensión, ya que no olvidemos que siendo el valor catastral dictado por Administración diferente de la municipal y con arreglo a criterios, amparo normativo y régimen impugnatorio diferente, no cabe que la empresa que recibe la liquidación del IVT pueda impugnar de forma indirecta el valor catastral que fundamenta la misma...

TERCERO.- No puede decirse con razón que el sentido del fallo de la sentencia sea gravemente dañoso para el interés general,...

Todo ello con independencia de lo deseable que resulta una mayor coordinación entre la Administración estatal y local, facilitándose toda clase de datos e información sobre modificaciones en el régimen de valores catastrales, que es un aspecto a lo que ya obliga, de modo genera, el art. 4.1, letra c) y d) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común...

2. A la vista del planteamiento expuesto por la Corporación recurrente, bien se ve que el Ayuntamiento de Oviedo confunde la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos con la efectividad de dichos actos para el destinatario de los mismos; dicho de otro

modo, el Legislador puede determinar que los efectos de una determinada actuación administrativa se produzcan, con carácter general, desde el mismo momento en que sea dictada (ejecutividad inmediata de los actos administrativos a que se refieren los arts. 56 y 57.1 LRJAEPAC), pero a cada destinatario de aquélla no podrá serle de aplicación sino desde su notificación.

Para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél le alcance en su efectividad. No sólo constituye una manifestación de las garantías que para el administrado derivan de la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos (art. 56 y siguientes de la LRJAEPAC) sino que también tiene un fundamento constitucional en el ejercicio efectivo del derecho de defensa de los propios intereses consagrado en el art. 24.2 de la Constitución...

3. La tesis que sostenemos ante el planteamiento que hace el Ayuntamiento de Oviedo no es nueva. En nuestra sentencia de 20 de diciembre de 2004 (Rec. núm. 3709/1999) recordábamos, a propósito de la relación entre el valor catastral de los terrenos urbanos y la fijación de la base imponible del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los mismos, que, a partir de la entrada en vigor del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, esta Sala ya declaró en su sentencia de 18 de octubre de 1996, dictada en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 5046/1994, «que conforme al art. 108.3 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, referido a la base imponible y cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

En consecuencia —decíamos— si a la entidad transmitente le llegó la notificación individual de los valores catastrales que se fijaron en orden al IBI con posterioridad a la liquidación de las plusvalías generadas por la transmisión, es evidente que faltó la notificación individual previa del nuevo valor catastral aplicable, lo que comporta la nulidad de las valoraciones catastrales cuya práctica o revisión no se notificó individualmente a los interesados con anterioridad a su aplicación, lo que conlleva la de las liquidaciones que en ellas se funden. Así se reconoció en las sentencias de 15 de marzo y 5 de julio de 1991, 30 de enero de 1999 y 21 de octubre de 2002.

Dependiendo la configuración de la base tributaria del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del valor catastral fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y habiendo de estar, este valor, determinado en el momento del devengo de aquel Impuesto, no puede tener efectos retroactivos el que fue fijado posteriormente al devengo; así se dijo en la sentencia de 19 de enero de 2001.

QUINTO.- Las consideraciones expuestas justifican la desestimación total del recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Ayuntamiento de Oviedo con imposición de las costas a la corporación recurrente a tenor del art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción sin que la cuantía de los honorarios de los Letrados de la Administración del Estado y de la compañía SEDES exceda de los 2.200 euros, que se distribuirán por mitad. ■

■ Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso.

■ Sentencia de 17 de marzo de 2008

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo

Créditos a compensar de ejercicios prescritos.

La prescripción de un ejercicio en el que se han acreditado cantidades a compensar o créditos de impuesto para ejercicios futuros, impide a la Administración modificar las cuantías que, procedentes del primero, pueden ser trasladadas a estos otros.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases imponibles negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores. En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1984, con la consiguiente imposibilidad de comprobación y regularización por parte de la Administración tributaria y, por lo tanto, la admisión de la declaración realizada por el contribuyente, debe proyectar sus consecuencias sobre un ejercicio posterior; en este caso el ejercicio de 1989 y, en consecuencia, considerar correcta la compensación realizada en este ejercicio fruto de la minusvalía generada en el ejercicio 1984.

Como ha señalado esta Sala, en un supuesto similar, en Sentencia de 30 de enero de 2004 (FJTercero), «si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15%, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción de 122.353.080 pesetas, no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, es decir 76.913.038 pesetas, que también había adquirido firmeza. Nos hallamos ante una norma general de las deducciones por inversiones que las concibe como un crédito fiscal, lo que permite que la cantidad deducible que exceda del límite máximo anual establecido sobre la cuota del IS, previsto en sus normas reguladoras, pueda deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los ejercicios siguientes, que han oscilado desde los dos a los cinco siguientes, según las distintas LPGE (...). Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, por importe de 122.353.080 pesetas, adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983. El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983».

De igual forma, en el caso que nos ocupa, la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no

cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección. ■

■ Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª.

■ Sentencia de 19 de Octubre de 2007, rec. 1/2007.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Gonzalo Martínez Micó

IVA. Plazo de seis meses para las devoluciones a personas no establecidas en el ámbito espacial del impuesto. Cuestión de ilegalidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid planteó cuestión de ilegalidad en relación al artículo 31, apartado 1.3º, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto establece un plazo de seis meses para las devoluciones a personas no establecidas en el ámbito espacial del Impuesto.

Tal planeamiento toma su base en el art. 119 de la Ley 37/1992, que referido al «régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto», en su apartado once establece que «Reglamentariamente se determinará el procedimiento para solicitar las devoluciones a que se refiere este artículo». A juicio del TSJ de Madrid, tal remisión al reglamento no comprende el establecimiento de un plazo de caducidad.

Además, la cuestión se mezcla con la existencia de la Octava Directiva comunitaria y con la posible vulneración del principio de no discriminación contenido en el Tratado comunitario.

Las cuestiones planteadas son desestimadas en la sentencia que, sin duda, generará críticas por cuanto sus argumentos, tanto sobre el derecho como sobre el comunitario, no son plenamente satisfactorios.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- Cabe preguntarse si al venir establecido en un reglamento el plazo de seis meses para presentar la solicitud de devolución, respeta la reserva de Ley establecida en materia tributaria...

... la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 C.E. ; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos.

El art. 10.d) de la Ley General Tributaria no contenía realmente una reserva de ley, ya que ésta sólo puede establecerla la Constitución de acuerdo con la doctrina fijada por el Tribunal Constitucional en sentencia 6/1983, de 4 de febrero, sino una preferencia de ley, debiendo concluirse que basta que exista una deslegalización sobre la materia para que pueda entenderse que cumple el requisito de rango normativo, deslegalización que en este acaso lleva a cabo el art. 119 de la Ley 37/92, que da cobertura legal al art. 31 del Real Decreto 1624/92. Por otra parte, tanto la Ley del Impuesto como la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, permiten el establecimiento de plazos para el ejercicio de los derechos de los contribuyentes; así, el art. 22.4 de dicha Directiva establece la obligación de los contribuyentes de presentar declaraciones dentro del plazo que fijen los Estados miembros, a contar desde el vencimiento de cada periodo fiscal, plazo que en ningún caso puede ser superior a un año. Por ello, no tiene incidencia en el principio de neutralidad del impuesto ni el aludido plazo de seis meses ni el de cuatro años de prescripción, no pudiendo sostenerse que dicho principio es infringido por el primero de tales plazos pero no por el segundo.

Pues bien, en base a esta doctrina no puede sostenerse que el plazo para solicitar la devolución sea un elemento esencial del impuesto a los efectos de la reserva de Ley, por lo que la llamada realizada por el art. 119 de la Ley 37/1992 al Reglamento para el establecimiento del plazo se inserta en el principio de colaboración entre Ley y Reglamento, de suerte que éste viene a completar la regulación establecida por el legislador. Pero aún más, tal plazo es el establecido en la Octava Directiva, por lo que el Reglamento viene a ser la transposición de la misma, dando cobertura al plazo fijado.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades ha declarado que no son admisibles requisitos formales establecidos por el Derecho interno que hagan inviable el derecho reconocido en la Directiva (Sentencias del TJCE de 17 de junio de 2004, C-30/02, y 6 de octubre de 2005, C-291/03). Pero este no es el caso, en primer lugar porque un plazo de seis meses en los términos establecidos es lo suficientemente amplio para el efectivo ejercicio del derecho y, en segundo lugar, porque es una Directiva —la Octava— la que lo determina.

CUARTO.- El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en su art. 12.

Pudiera alegarse que el art. 31 del Real Decreto 1624/1992 vulnera el principio de no discriminación ya que el plazo concedido a los sujetos pasivos establecidos en España para solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas es de cuatro años desde la fecha de venta (art. 99 de la Ley 37/1992), mientras que para los comunitarios no establecidos se fija un plazo de seis meses. Pero la Sala entiende que el precepto de referencia del

Reglamento español se ajusta, respecto de este requisito temporal, al dictado de la Octava Directiva comunitaria y al principio de no discriminación por razón de nacionalidad. Nótese que el mismo trato reciben los empresarios o profesionales españoles establecidos en España que los empresarios o profesionales comunitarios establecidos en España, puesto que el plazo será de cuatro años en cuanto al régimen general del art. 115 de la Ley 37/1992; si se trata de no establecidos, es lo mismo si se trata de un comunitario establecido en cualquier Estado miembro o de un español establecido en otro Estado miembro: a los dos les será de aplicación el plazo de seis meses para solicitar la devolución.

Así pues, la existencia de plazos diferentes para el ejercicio del derecho de devolución de cuotas de IVA no conculca el principio de no discriminación, pues tal distinción no tiene su causa en que el solicitante sea nacional o extranjero, sino en el hecho de que tenga la condición de residente o no residente, es decir, que esté establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto, lo que determina una situación diferenciada a la hora de gestionar el IVA y da lugar a un régimen especial de devoluciones para los no residentes, y esa distinta situación justifica el diferente tratamiento jurídico. ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 27 de febrero de 2008. N° 00/2709/2005

■ **Unidad resolutoria: Vocalía 9ª**

ITP y AJD. Ampliación de capital realizada en una “operación acordeón”: sujeción al impuesto.

La ampliación de capital realizada en una operación “acordeón”, consistente en un aumento del capital social simultáneo a una reducción de éste, tendente a compensar pérdidas sociales y reestablecer el patrimonio social de la entidad, sin devoluciones a los socios, está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias, pues no se trata de una operación que tenga una calificación fiscal diferente de las operaciones de ampliación o reducción de capital separadamente realizadas.

El TEAC rechaza la petición de devolución de ingresos formulada por el reclamante.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- Como la propia recurrente tiene admitido, «el legislador español, en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sujeta el aumento de capital independientemente de cual sea el contrava-

lor del mismo (con la excepción de la ampliación con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones), siendo indiferente que las acciones emitidas se liberen mediante aportaciones de los socios o de terceros, o mediante reservas, plusvalías o beneficios», por lo que resulta un contrasentido que insista en su pretensión en esta vía económico-administrativa cuyo cometido consiste, precisamente, en establecer si los actos sometidos a la consideración de sus órganos son o no conformes con la normativa que les es de aplicación; de momento la teoría de la interesada (como la doctrina mercantil en que busca apoyo), de que la denominada «operación acordeón» constituye un tertium genus distinto de la ampliación y reducción de capital que la conforman, no tiene reflejo normativo y aunque a efectos dialécticos se admitiera que pudiera alcanzarlo en un futuro próximo, tampoco podría amparar la pretensión de la interesada por haberse perfeccionado la situación en un marco normativo anterior al que se ajustó en todo.?

CUARTO.- Sentado ello, es evidente la imposibilidad de acceder a la devolución en su día instada por no tener la condición de indebido, sino al contrario, el ingreso a que se refiere, por las razones ya expuestas en las precedentes instancias que, en aras de la brevedad, se dan por reproducidas; debe en consecuencia desestimarse el recurso planteado. ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 13 de febrero de 2008. N° 00/2782/2006

■ Unidad resolutoria:Vocalía I Iª

Recurso extraordinario de revisión. Derivación de responsabilidad: admisión como “documento de valor esencial posterior al acto” la sentencia que declara la no condición de administrador del reclamante.

Impugnada la derivación de responsabilidad a quien figuraba en el Registro Mercantil como administrador de determina sociedad, la Resolución del TEAC acepta como “documento de valor esencial posterior al acto”, la sentencia dictada por el Juzgado Mercantil competente que declara la no condición de administrador del reclamante por haber renunciado al cargo, ni la realización de acto alguno de administración en determinado periodo, y en la que, además, se ordena la cancelación la inscripción registral referente a su nombramiento como administrador solidario de la sociedad.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- En el presente caso el recurrente alega de forma expresa la existencia en el acuerdo impugnado de la causa de revisión prevista en el apartado 1 a) del artículo 244 antes transcrito, es decir la aparición de «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», los documentos nuevos que se alegan y se aportan son: Sentencia dictada por el Juzgado Mercantil de ... de fecha ... de 2006 en juicio ordinario nº .../2005, seguido a instancia de D. A y Fotocopia compulsada de la escritura publica por la que se da cumplimiento al mandamiento judicial por el que se ordena la inscripción en el Registro Mercantil de la citada sentencia. La sentencia aportada por el recurrente declara en su Fundamento de Derecho Primero como hechos probados los siguientes: «A la conclusión de hechos probados se llega teniendo en cuenta la prueba documental obrante en autos, no impugnada, la cual acredita la constitución de la sociedad, la suscripción y posterior venta de participaciones sociales, así como la renuncia de los iniciales administradores a sus respectivos cargos, la comunicación de ésta a los demandados y la discordancia entre el Registro Mercantil y la realidad, ya que tal renuncia no ha accedido al referido registro. Asimismo, de la documental aportada queda constancia de que los Sres. E y D compraron la totalidad de las participaciones sociales y fueron nombrados administradores solidarios, y que los mismos han incumplido con la obligación de depósito de las Cuentas Anuales, así como con la de inscribir en el Registro la renuncia formal al cargo de administrador formulada por el actor. Por último, queda también acreditado, a la vista de la documental, así como por el hecho de que por la parte demandada no se contradiga tal extremo, que el actor desde su renuncia al cargo, quedó desvinculado de la sociedad»...

Pues bien, en este caso concreto y según ha quedado expuesto en el primero de los Antecedentes de Hecho de esta resolución, en la adopción del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de fecha 21 de julio de 2004, objeto del presente recurso extraordinario de revisión fue determinante la circunstancia de que en el Registro Mercantil apareciera inscrito desde el 6 de julio de 2000, fecha en que se constituyó la sociedad, el nombramiento del ahora recurrente como administrador de la entidad ..., S.L. deudora principal de la Hacienda Pública, razón por la que resulta evidente que habiendo recaído resolución firme de la autoridad judicial competente ordenando la cancelación de la inscripción registral referente a su nombramiento como administrador solidario de la sociedad con fecha 15 de septiembre de 2.000, mandamiento que ha sido cumplimentado e inscrito en el Registro Mercantil con fecha 21 de marzo de 2007, la cancelación de la correspondiente inscripción registral debe conllevar la anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad objeto del presente recurso extraordinario, ello sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad por las deudas de la sociedad ..., S.L., correspondientes al periodo en que el recurrente tenía la condición de administrador de la entidad. ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 27 de febrero de 2008. N° 00/2173/2006

■ Unidad resolutoria: **Vocalía 5ª**

Unificación de criterio. No presentación resumen anual del IVA: infracción simple aún en el caso de que el contribuyente hubiera dejado de ejercer la actividad..

La falta de presentación de la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido cumple el presupuesto objetivo de la infracción simple prevista en el artículo 78.1.a) de la Ley 230/1963, leve en el artículo 198 de la Ley 58/2003 General Tributaria, aún en el caso en que, durante el año correspondiente, el contribuyente hubiera dejado de ejercer la actividad y presentado baja en la actividad seis meses antes de final del ejercicio.

El recurso se interpone por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra la Resolución del TEAR que había anulado la sanción impuesta por falta de presentación en plazo del modelo informativo 390 del IVA (declaración resumen anual).

Fundamentos de derecho

TERCERO: En primer lugar debe analizarse la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, la tipicidad.

La conducta imputada por la Administración al obligado tributario es la del artículo 78.1.a) de la Ley 230/1963, esto es, una infracción tributaria simple por la falta de presentación de una declaración tributaria, la declaración-resumen anual del IVA del ejercicio 2001; asimismo, la vigente Ley 58/2003 General Tributaria tipifica también esta conducta en el artículo 198, calificándola como infracción leve. No obstante, hay que analizar si el obligado tributario es el sujeto infractor o no, puesto que había cesado en el ejercicio de sus actividades con anterioridad a la apertura del plazo previsto para la presentación de la declaración.

Conforme a lo previsto en el artículo 164.1.6º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados a presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante; sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior; los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual...

la declaración-resumen anual tiene el carácter de declaración recapitulativa de todas las operaciones realizadas durante el año natural, y debe presentarse únicamente a efectos informativos. Al afectar a todo el ejercicio, están obligados a presentarla todos aquellos que hayan sido sujetos pasivos del IVA en el ejercicio, durante todo el ejercicio o en algún periodo de aquél. Además de los preceptos de la Ley del IVA y del Reglamento que la desarrolla, la Orden Ministerial de 19 de noviembre de 2001, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido en euros, establece que dicho modelo debe ser presentado por los sujetos pasivos obligados a la presentación de declaraciones periódicas; por tanto, estando el reclamante obligado a presentar las declaraciones-liquidacio-

nes del IVA correspondientes a los dos primeros trimestres del ejercicio 2001, quedaba también obligado a presentar el modelo 390 en el plazo establecido para ello...

CUARTO: ... Este Tribunal no entra a conocer si en el presente supuesto concurre la requerida culpabilidad puesto que esa es una tarea reservada a las vías ordinarias de recurso en cuanto debe concretarse en cada caso y justificar su concurrencia, no obstante lo cual, será necesario ponderar si concurre dicha culpabilidad a la hora de sancionar... ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 13 de febrero de 2008. N° 00/3212/2007

■ Unidad resolutoria: Vocalía 11ª

Información que están obligadas a presentar las sociedades de tasación.

Recogemos este pronunciamiento que afecta a la información que están obligadas a presentar a la Administración Tributaria las sociedades de tasación.

Aunque el caso solo afecta a la solicitud de suspensión del requerimiento efectuado por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la argumentación del TEAC es importante en la medida en que, además de entrar en cuestiones de interés, creemos que puede conectarse con lo dispuesto en el artículo 57 de la LGT, medios de comprobación de valores, en cuanto a la obtención de datos para aplicar el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

En concreto, los datos reclamados afectaban a la ubicación del inmueble valorado, a la superficie, en metros cuadrados, de cada uno de los inmuebles, al tipo de inmueble (edificio, piso, vivienda unifamiliar, local de negocio, trastero, garaje...), a la fecha a la que se refiere la actuación y a la de la tasación, al valor de la tasación y a la identificación del solicitante de la tasación (NIF, nombre y apellidos o razón social).

En relación con el requerimiento, el reclamante invocó diversos motivos para fundamentar su oposición, de entre ellos, destacamos el referido al secreto profesional.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- Asimismo se alega por el reclamante la procedencia de la suspensión solicitada por considerar que la información requerida esta protegida por el deber del secreto profesional.

En relación con la cuestión planteada, la Dirección General del Tesoro y Política Financiera en la contestación dada a la consulta formulada por el Banco de España sobre la procedencia de entregar cierta información a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre tasaciones realizadas por una sociedad de tasación ha señalado lo siguiente:?

«1.º La Agencia Tributaria requiere de la sociedad ..., en virtud de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria y 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, copia de los Certificados de Tasación emitidos durante los años 98, 99, 00 y 01, relativos a edificaciones situadas en la Comunidad Autónoma de ..., en los que se asigne a alguna de las viviendas o locales que las componen un valor de mercado igual o superior a 75.000.000 pesetas. Además, señala el requerimiento, debe indicarse para cada certificado, los siguientes datos (siempre que éstos no figuren ya en el propio documento): - Datos completos sobre la ubicación del inmueble que se valore: calle y número, localidad y provincia. - Nombre y apellidos/razón social de la empresa inmobiliario o titular del inmueble que ha solicitado la tasación. - NIF de la empresa inmobiliaria o del titular del inmueble. - Domicilio de la empresa inmobiliaria o del titular del inmueble (calle, número, localidad y provincia). - Fecha de la tasación.

2.º. El artículo 11.1 y 2, relativo a las obligaciones de secreto, del Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre régimen jurídico de los servicios y sociedades de tasación, señala expresamente que: «1. Las sociedades de tasación homologadas y las entidades de crédito con servicios de tasación homologados estarán especialmente sujetos al cumplimiento de los deberes de secreto profesional. En su virtud, no podrán revelar a terceros distintos de sus clientes: a) Las informaciones que les hayan sido confiadas con motivo de la solicitud de la valoración. b) Las informaciones que se refieren a las circunstancias personales o económicas sobre el uso o explotación a que esté dedicado el objeto de la valoración. c) El resultado de la valoración. 2. No obstante lo previsto en el número anterior; así como de lo dispuesto en la normativa relativa a los datos que deben constar en el informe de tasación, las sociedades y servicios de tasación podrán revelar dichos datos: a) A las entidades que hayan sido mandatarios de sus clientes para el encargo o entrega de la valoración. b) A los propietarios de los bienes, empresas o patrimonios objeto de valoración. c) Al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros para el ejercicio de sus funciones de supervisión y para la elaboración y publicación de estadísticas relacionadas con sus funciones».

Por tanto, el artículo 11, transcrito, se refiere únicamente a las sociedades de tasación homologadas y a las entidades de crédito con servicios de tasación homologados. Recoge un deber de secreto profesional que impide revelar ciertos datos o informaciones que están tasados normativamente, lo que determina que toda información que no se recoja en las letras a), b) y c) del apartado 1, puede ser revelada.

Por último, existen una serie de personas o entidades, respecto de las cuales, puede levantarse el deber de secreto. Entre las públicas, se citan, con carácter tasado, el Banco de España, la CNMV y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones del Ministerio de Economía. Por ello, de acuerdo con el artículo 11.2.c), a la Agencia Tributaria no le pueden ser reveladas las informaciones que caigan dentro del deber de secreto.

3.º. La obligación de facilitar los datos que no están cubiertos por el deber de secreto deriva del artículo 111 de la Ley General Tributaria, cuyo apartado 1 señala que: «Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas» Por su parte, interesa citar el artículo 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos que además de reproducir lo recogido por el artículo 111 LGT, señala en su apartado 5: «Nadie podrá negar-

se a facilitar la información que se le solicite, salvo que sea aplicable: a) El secreto del contenido de la correspondencia, así como en general el secreto de las comunicaciones, salvo resolución judicial. b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística. (Nótese que el artículo 11.2.c) del Real Decreto 775/1997, levanta el secreto respecto del Banco de España, CNMV y Seguros para que puedan elaborar y publicar estadísticas). c) El secreto del protocolo notarial.... d) El secreto profesional concerniente a los datos privados no patrimoniales que los profesionales no oficiales conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Nunca se entenderán comprendidos en el secreto profesional la identidad de los clientes y los datos relativos a los honorarios satisfechos por ellos como consecuencia de los servicios recibidos. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria. (Aquí puede entenderse incluido lo recogido en la letra b) del artículo 11.1 del Real Decreto 775/1997 -informaciones referidas a circunstancias personales o económicas-). e) El deber de los defensores y asesores de guardar secreto de aquellos datos confidenciales de los que hayan tenido conocimiento como consecuencia de la prestación de sus servicios profesionales, así como el deber de los Abogados y Procuradores de observar lo dispuesto en los artículos 437 y 438 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera. No serán en particular confidenciales los datos relativos a las relaciones patrimoniales recíprocas entre cliente y asesor. (Aquí puede incluirse lo señalado en las letras a) y c) del artículo 11.1 del Real Decreto 775/1997 -informaciones confiadas y resultado de la valoración-). f) El secreto profesional en el ejercicio de la libertad de información de acuerdo con el apartado primero del artículo 20 de la Constitución y con lo que se establezca por Ley».

En conclusión, no hay contradicción entre la normativa financiera y la fiscal en lo que se refiere a la obligación de proporcionar datos a la Administración Tributaria y las excepciones a dicha obligación derivadas del deber de secreto profesional.

4º. De esta manera, lo que interesa saber es sí la información reclamada por la Agencia Tributaria, cae dentro de los datos sobre los que existe el deber de secreto.

Este Centro Directivo entiende que los datos relativos a inmuebles de un determinado valor de mercado (como son, su ubicación y datos identificativos de la empresa inmobiliaria o titular del inmueble que solicita la tasación), no están amparados por el deber de secreto profesional del artículo 11.1 del Real Decreto 775/1997, por lo que pueden ser revelados a la Agencia Tributaria. Ahora bien, si los Certificados de Tasación reclamados incluyeran alguna información de las recogidas en las tantas veces citadas, letras a), b) y c) del artículo 11.1, obviamente dicha información (por ejemplo, el resultado de la valoración) no podría facilitarse a la Agencia Tributaria».

Por tanto, y a la vista del contenido del informe anteriormente transcrito este Tribunal Económico-Administrativo Central considera que procede la suspensión del requerimiento de obtención de información impugnado sólo en cuanto se refiere al dato relativo al «Valor de la tasación» de los inmuebles, hasta tanto se pronuncie sobre el fondo de la reclamación económico-administrativa planteada. ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 28 de febrero de 2008. N° 00/2030/2006

■ Unidad resolutoria: **Vocalía 10ª**

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Reinversión en participaciones de una SICAV.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 36 ter. de la Ley 43/1995 (LIS), después artículo 42 del TRLIS, hasta su posterior modificación, era posible acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando, cumpliéndose todas las demás condiciones, el destino de la reinversión fuesen participaciones en una SICAV.

En este punto, la DGT había mantenido posiciones diferentes a lo largo del tiempo que, en algún momento, exigían la existencia de "una motivación económica en esta reinversión", argumentando que al ser estas sociedades un instrumento de ahorro de inversores minoristas donde se gestiona el riesgo de la inversión, esta puede estar mas cercana a la cesión a terceros de capitales propios que a la participación en los fondos propios de una entidad.

El TEAC, resuelve estimando la pretensión del reclamante y reitera su doctrina fijada en la reciente Resolución de 5-12-2007.

Fundamentos de derecho

QUINTO: Este Tribunal se ha manifestado en relación con esta cuestión en resolución de 5-12-2007, en la que estimó en este punto la pretensión de la reclamante, considerando válida la reinversión en participaciones en las SICAV. A tal efecto y por razones de congruencia se reproducen los fundamentos de dicha resolución al respecto:

«DÉCIMO CUARTO: Llegados a este punto, solo resta examinar si se da el requisito de la reinversión por parte de la obligada tributaria.

(...)

La letra b) del apartado tercero del artículo 36 ter de la LIS, es claro a la hora de establecer los requisitos y exclusiones en aquellos casos en que los sujetos pasivos materialicen el importe obtenido en la transmisión en participaciones en el capital de otros entes: Incluye todo tipo de entidades expresamente, y solo excluye a aquellos valores que no den derecho a la participación en el capital social, y los relativos a entidades residentes en paraísos fiscales. Sobre si ese era o no el espíritu del legislador cuando reguló esta medida, no se encuentra este Tribunal capacitado para contestar a esta cuestión, el hecho es que la ley es clara y las SINCAVF, aunque se trate de instrumentos de ahorro de inversores minoristas donde se gestiona el riesgo de la inversión como señala la DGT, y quizá estén más cerca de la cesión a terceros de capitales propios que a la participación en los fondos propios de una entidad, el caso es que en ningún caso, vienen excluidas por la ley, al regular el artículo 36 ter, por lo que debemos admitir como válidas este tipo de inversiones a la hora de comprobar si se ha producido o no la materiali-

zación de la reinversión, ya que se trata de sociedades anónimas, y por lo tanto sus valores otorgan una participación en el capital social de la entidad, y no se trata de entidades residentes en paraísos fiscales, y todo ello aún cuando se encuentren acogidas a la legislación específica de Instituciones de Inversión Colectiva.

Cosa distinta sería que nos encontráramos ante algún ejercicio posterior a 1 de enero de 2007, en el que fuera de aplicación la nueva redacción de la deducción por reinversión introducida por la disp. final segunda.22 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con la que, quizá ante la existencia de conflictos o dudas en cuanto a la interpretación y aplicación de la norma, o por la generalización de este tipo de instrumentos, se incrementan de manera expresa los supuestos en los que no se considera correcta, a los efectos de este beneficio, la reinversión en valores financieros.

A partir de dicha norma, la reinversión en SINCAV, no se considerará correcta, al tratarse de sociedades anónimas que tienen por objeto exclusivo la adquisición, tenencia, disfrute y administración en general y enajenación de valores mobiliarios y otros activos financieros para compensar por una adecuada composición de sus activos, los riesgos y los tipos de rendimientos sin participación mayoritaria económica o política en otras sociedades...”

En atención a lo expuesto, este Tribunal estima la pretensión de la reclamante, considerando que procede la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios; en consecuencia, siendo éste el único motivo de la regularización, procede la anulación, sin sustitución, de la liquidación impugnada. ■

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 28 de febrero de 2008. N° 00/4085/2005

■ Unidad resolutoria: **Vocalía 6ª**

Servidores "dedicados". Calificación a efectos fiscales.

Se discute la calificación que debe darse a efectos fiscales a los servicios de “alojamiento en servidores dedicados” (“dedicated server hosting”) y “Start Up” y “Set Up” (configuración e inicio de servidores) prestados por no residentes a una entidad residente. Los servicios consisten en una forma avanzada de alojamiento Web en la cual el cliente, residente en España, alquila o compra y tiene el control completo de un servidor entero, pero la entidad residente no es la propietaria del servidor, sino que lo son las empresas no residentes receptoras de los pagos o rendimientos cuya naturaleza se discute.

La cuestión se centra en determinar si tienen la naturaleza de cánones (en cuyo caso debe practicarse la retención a cuenta prevista en el Impuesto sobre la Renta de los No residentes) y si son rendimientos de actividades empresariales (no se aplicaría retención).

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: ... la Inspección basa su actuación en el entendimiento de que utilizar un servidor consiste en alquilar un «espacio virtual» y como tal arrendamiento se satisface a través del pago de un canon, y da especial trascendencia a la exclusividad de dicha utilización.

Por el contrario, la sociedad, obligado tributario, defiende que está retribuyendo servicios que constituyen actividades empresariales no sujetas a retención por no constituir el supuesto de canon previsto en los convenios de aplicación, y destaca que la Inspección, examinando el Informe de la OCDE, ha obviado lo referente al Web hosting que refrenda su criterio pues la «capacidad» recibida de las sociedades proveedoras constituye una prestación de un servicio y no el alquiler de un ordenador...

TERCERO: Examinada la documentación dispuesta, debe tenerse en cuenta a la vista de las alegaciones formuladas, que no se han dispuesto de los contratos, que permitieran delimitar sin lugar a dudas lo pactado por las partes y sus relaciones mercantiles, y que estas se han de deducir de las facturas y demás elementos contrastados en las actuaciones inspectoras; siendo esta una cuestión no exenta de dificultades, pues las nuevas tecnologías hacen preciso la elaboración e integración de nuevos conceptos que generan dudas y controversias como la presente; ambas partes fundan sus discrepancias en la interpretación hecha por los instrumentos y estudios internacionales, documentos que han sido utilizados por las dos partes, como únicos elementos clarificadores; y que como documentación dispuesta constan las facturas cuyo contenido ha sido analizado, por este Tribunal Central, para delimitar los supuestos que constituyen en el presente caso el hecho imponible.

CUARTO: De las extensas alegaciones formuladas por la reclamante podría parecer razonable, en un principio, deducir que no se trata del alquiler de un elemento tangible, ni de un elemento inmaterial generador de derechos de propiedad intelectual o industrial propios del canon. Sin embargo, existen supuestos en que la línea divisoria no es nítida y en tal supuesto, como bien dice la Inspección, señala el mencionado Informe de la OCED que los «factores que pueden indicar que estamos ante un arrendamiento de equipo en contraposición con un contrato de servicios son: (i) el cliente tiene la posesión física de la propiedad; (ii) el cliente controla la propiedad; (iii) el proveedor no usa la propiedad para prestar servicios a otras entidades no relacionadas con el cliente».

De ahí que la Inspección haga hincapié en que se trata del arrendamiento de un servidor «dedicado», aludiendo a esa exclusividad. Y en este punto procede recordar que este Tribunal Central en reiteradas Resoluciones ha entendido que esta exclusividad tiene especial trascendencia; y que a mayor abundamiento conforme al artículo 430 del Código Civil, al disponer que «posesión natural es la tenencia de una cosa o el disfrute de un derecho por una persona», se infiere que la posesión de una cosa se produce no sólo en los casos en que haya acceso físico a la misma, sino también cuando existe posibilidad de uso de aquélla; pero es que, además concurre en el presente caso otro factor de los citados, como ha quedado reflejado en las diversas Diligencias, cual es el control que la sociedad ejerce sobre las condiciones, características y funcionamiento del servidor.

QUINTO: En el presente caso, como bien dice la Inspección *«El término «cánones», empleado en este Convenio, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas, y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza...»*

SEXTO: Que no es aventurado expresar que la sustancia de la operación, en el presente caso, encierra una gran dificultad dada la novedad y complejidad de las modernas tecnologías.

Al tratarse de la utilización de «servidores dedicados», si como tal se entiende una forma avanzada de alojamiento web en la cual el cliente alquila o compra, y tiene el control completo de un servidor entero. En el que la conectividad a Internet es proporcionada al servidor; y que los servidores dedicados son muy a menudo alojados en centros de datos; que se caracterizan por soportar una carga de trabajo y un número de usuarios superior al resto de las gamas de ordenadores; concurren igualmente otros factores, tales como el manejo de bases de datos muy grandes, regímenes de transacciones on-line muy severos etc..., que hacen que sea el volumen de la operación centralizada, por razones funcionales o de seguridad, lo que los distinguen de los tamaños medio y pequeño.

Siguiendo con el examen de la operación, en un momento determinado la reclamante esgrimió ser la propietaria del servidor; y siempre que se habla de un servidor las referencias se hacen a alquiler o compra del espacio virtual pero no aportó documentación mercantil ni contable de tal adquisición, de lo que resultó incuestionable que no es la propietaria del servidor; sino que las titulares son las empresas norteamericanas, receptoras de sus pagos; así como tampoco se discute que estemos ante «servidores dedicados».

Se constata en diligencias suscritas que el obligado tributario interviene en el proceso y mediante las órdenes de servicio requiere del proveedor las características técnicas que debe tener el equipo. Reconoce la reclamante que el servidor es utilizado exclusivamente por el obligado tributario, y todos los datos que constituyen las páginas web son introducidos, modificados y actualizados por **Y, S.L.** aunque a esta no se le entrega la posesión del ordenador ni del hardware, si no que se le cede una capacidad disponible en, el mismo.

Como interpreta el Informe tantas veces aludido, este Tribunal estima acreditado que *«(i) el cliente tiene la posesión física de la propiedad; (ii) el cliente controla la propiedad; y que (iii) el proveedor no usa la propiedad para prestar servicios a otras entidades no relacionadas con el cliente»*. Y conviene recordar, como reconoce la interesada, la reserva que mantiene España a la excepción relativa a la exclusión del concepto de canon en la cesión de uso de bienes de equipo.

En consecuencia, procede desestimar la cuestión de fondo planteada por la reclamante. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



**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

■ Nuria Puebla Agramunt

Profesora de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid. Delegada del Gabinete de Estudios de la Delegación Autonómica de Madrid-Castilla La Mancha de la AEDAF.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (sala tercera) De 19 de abril de 2007

■ **Asunto:** C-455/05,

■ **Partes:** Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH y Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel.

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 13, parte B, letra d), número 2 – Concepto de asunción de obligaciones – Asunción de la obligación de renovación de un bien inmueble – Denegación de la exención»

I. Comentario

El interés de esta sentencia se centra, no tanto en el caso concreto planteado, una exención del artículo 13 de la Sexta Directiva, sino en el modo en que el Tribunal ha resuelto la cuestión, dando una serie de criterios sobre cómo deben interpretarse las normas comunitarias y en particular los preceptos que recogen exenciones.

En primer lugar, los preceptos que regulan exenciones se deben interpretar restrictivamente, dado que son excepciones al principio de generalidad del IVA, esto es, al principio que regula el Impuesto como un tributo que grava cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por el sujeto pasivo.

En segundo lugar, debe tenerse presente que los conceptos empleados en las Directivas, y en concreto, los que regulan las exenciones, son conceptos autónomos de Derecho comunitario, autónomos porque la idea es evitar divergencias en la aplicación del IVA en los distintos Estados miembros.

Por ello, sigue el Tribunal, las disposiciones comunitarias deben interpretarse y aplicarse de modo uniforme, a la luz de las versiones de todas las lenguas comunitarias. Así, cuando como ocurre en el caso, no es el propio Derecho comunitario quien ofrece una interpretación a un precepto o a un concepto, el mismo debe ser comparado en las distintas versiones lingüísticas, para ver si hay divergencias.

Es jurisprudencia reiterada que la formulación que de un precepto dé una versión lingüística determinada no puede ser ni la única base de interpretación de la norma, ni tener un carácter prioritario frente a otras versiones. Por tanto, cuando varias versiones lingüísticas pueden arrojar resultados interpretativos diferentes, la interpretación literal no es válida si se usa en exclusiva. Es necesario atender al contexto y finalidad de la norma.

La exención que se plantea ("la asunción de obligaciones" del artículo 13, parte B, letra d) número 2, de la Sexta Directiva) está sistemáticamente ubicada entre las exenciones correspondientes a servicios financieros, por tanto, la duda de si esta exención de IVA puede aplicarse a cualquier clase de asunción de obligaciones, sea pecuniaria o no, se resuelve por el contexto en que el precepto se encuentra.

Además, analizada la finalidad de la exención, se comprueba que es paliar las dificultades asociadas a la determinación de la base imponible, así como del IVA deducible, y evitar un aumento del crédito al consumo. La sujeción a IVA de la asunción de una obligación de renovación de un inmueble no presenta tales dificultades.

2. Antecedentes

Una sociedad alemana denominada "Burmeister" vendió un terreno en el que se había construido un edificio de viviendas de alquiler. Dos particulares llevaron a cabo una venta similar en Junio de 1999. En los dos contratos de venta, los vendedores se habían *comprometido a realizar las obras de renovación necesarias en los inmuebles* de que se trata. Los dos particulares *asumían también una garantía de arrendamiento*. Tras estas operaciones se firman sendos contratos de "*cesión de una parte del precio de venta a cambio de una asunción de obligaciones*".

La entidad Velvet & Steel asumió ciertas obligaciones: asumió la obligación de renovación de los inmuebles contraída por los vendedores, así como la garantía de arrendamiento, a cambio de una parte del precio de venta de los inmuebles.

La cuestión es si esta asunción de obligación de renovación asumida por Velvet & Steel es una prestación sujeta a IVA, porque a raíz de una inspección, el Finanzamt consideró que la *asunción de la obligación de renovación* por Velvet & Steel constituye una prestación *sujeta* necesariamente al IVA, conforme al artículo 1, apartado 1, número 1, primera frase, de la UStG. Velvet & Steel interpuso una reclamación contra la liquidación elaborada por el Finanzamt (que consideraba que la disposición comunitaria que regula la exención de las asunciones de obligaciones se refiere exclusivamente a obligaciones pecuniarias) ante el Finanzgericht Hamburg, quien decidió plantear cuestión prejudicial, pues *del texto alemán*

no se desprende que la asunción de obligaciones exenta deba ser exclusivamente la relativa a obligaciones pecuniarias.

3. Cuestiones planteadas

El Finanzgericht Hamburg decidió suspender el procedimiento y se plantea al Tribunal de justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva [...], en relación con el concepto de asunción de obligaciones, en el sentido de que sólo deben incluirse en él las obligaciones pecuniarias o bien comprende también esta disposición la asunción de otras obligaciones, como, por ejemplo, obligaciones de hacer?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de asunción de obligaciones excluye del ámbito de aplicación de dicha disposición las obligaciones distintas de las pecuniarias, como la obligación de renovación de un bien inmueble.

5. Fundamentos de la sentencia

- 14 (...) los **términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo** (véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen, C472/03, Rec. p. 11719, apartado 24; de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C415/04, Rec. p. 11385, apartado 13, y de 13 de julio de 2006, United Utilities, C89/05, Rec. p. 16813, apartado 21).
- 15 También conforme a reiterada jurisprudencia, dichas exenciones **constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA** (sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C8/01, Rec. p. 113711, apartado 37, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C394/04 y C395/04, Rec. p. 110373, apartado 15).
- 16 Por tanto, las disposiciones comunitarias deben ser **interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones de todas las lenguas comunitarias** (véanse las sentencias de 7 de diciembre de 1995, Rockfon, C449/93, Rec. p. 14291, apartado 28, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C280/04, Rec. p. 110683, apartado 31).

- 17 A este respecto, es preciso señalar que **la Sexta Directiva no incluye definición alguna del concepto de asunción de obligaciones contenido en su artículo 13, parte B, letra d), número 2.**
- 18 El examen comparado de las distintas versiones lingüísticas de dicha disposición de la Sexta Directiva muestra **divergencias terminológicas** en lo referente al **concepto de asunción de obligaciones. En algunas versiones lingüísticas**, como la alemana, la francesa y la italiana, esta expresión tiene **un sentido general**, mientras que **otras versiones, como la inglesa y la española, se refieren claramente a las obligaciones pecuniaras.**
- 19 Según jurisprudencia reiterada, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición comunitaria no puede constituir la única base de la interpretación de esta disposición ni puede concedérsele, a este respecto, un carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. Este enfoque sería, en efecto, incompatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho comunitario (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1998, *Institute of the Motor Industry*, C149/97, Rec. p. 17053, apartado 16).
- 20 Pues bien, ante tales divergencias lingüísticas, no cabe apreciar el alcance de la expresión de que se trata sobre la base de una interpretación exclusivamente literal. Por consiguiente, es preciso **interpretar** dicha expresión a la luz del **contexto en el que se inscribe, de la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva** (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de junio de 1997, *SDC*, C2/95, Rec. p. 13017, apartado 22; de 3 de marzo de 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C428/02, Rec. p. 11527, apartado 42, y *Jyske Finans*, antes citada, apartado 31).
- 21 Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe la referida expresión, es preciso señalar que **la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva se refiere, además de a la asunción de obligaciones, a la negociación y a la prestación de cauciones y otras modalidades de garantía, así como a la gestión de garantías de créditos. Consta que todas estas operaciones constituyen, por su naturaleza, servicios financieros.**
- 22 Cabe la misma conclusión por lo que respecta a las demás operaciones indicadas en los números 1 y 3 a 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva. Así, el número 1 se refiere a los créditos; el número 3, a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales; el número 4, a los medios de pago; el número 5, a las acciones y otros títulos, y el número 6, a la gestión de fondos comunes de inversión. **Si bien estas operaciones, que se definen en función de la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, no han de ser realizadas necesariamente por los bancos o los establecimientos financieros** (véanse, en este sentido, las sentencias *SDC*, antes citada, apartado 32; de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C305/01, Rec. p. 16729, apartado 64, y de 4 de mayo de 2006, *Abbey National*, C169/04, Rec. p. 14027, apartado 66), **están comprendidas, no obstante, en su totalidad, en el ámbito de las operaciones financieras.**

- 23 En el presente caso, la asunción de la obligación de renovación de un inmueble no constituye, por su naturaleza, una operación financiera a efectos del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva y, por consiguiente, no está comprendida en el ámbito de aplicación de esta disposición.
- 24 Por otra parte, esta interpretación queda corroborada por la finalidad de la exención de las operaciones financieras que, como explica la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones escritas, consiste en paliar las dificultades asociadas a la determinación de la base imponible así como del importe del IVA deducible y en evitar un aumento del coste del crédito al consumo. Dado que la sujeción al IVA de la asunción de una obligación de renovación de un bien inmueble no presenta tales dificultades, esta operación no queda exenta.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 7 de junio de 2007

■ **Asunto:** C-335/05

■ **Partes:** *Ľízení Letového Provozu* *ĽR, s.p.*, y *Bundesamt für Finanzen*

■ **Síntesis:** «Decimotercera Directiva IVA – Artículo 2, apartado 2 – AGCS – Cláusula de la nación más favorecida – Interpretación del Derecho comunitario derivado a la luz de los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad»

I. Comentario

En la presente sentencia se plantea un problema de interpretación de las normas del Derecho interno a la luz de una Directiva Comunitaria y de su posible colisión con una norma de Derecho internacional. En concreto se trata de si la Decimotercera Directiva del IVA, que establece las condiciones por las que se puede obtener la devolución del impuesto sobre el volumen de negocios por parte de Estados terceros o no establecidos en el territorio de la Comunidad, y que permite a los Estados miembros imponer condiciones y supeditar la devolución a la concesión por parte del Estado tercero de beneficios comparables en el ámbito de estos mismos impuestos, puede estar colisionando con la cláusula de nación más favorecida de los Acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Como resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay (1986-1994), en 1995 entró en vigor la Organización Mundial del Comercio (OMC) y con ella el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS). Hasta el momento este Acuerdo ha generado poca jurisprudencia sobre sus normas (algunas de ellas aún en proceso de elaboración) lo que le da un carácter ambiguo a la vez que dificulta precisar sus implicaciones.

La Directiva, del año 1986, establece que cada Estado miembro devolverá a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país. Pero también establece que los Estados miembros *podrán supeditar la devolución a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables* en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios.

La Ley alemana del IVA, UstG, establece que al empresario que no tenga su establecimiento en el territorio de la Comunidad sólo le devolverán las cuotas del impuesto soportado *si en el país en el que tiene su domicilio no se recauda el impuesto sobre el volumen de negocios u otros impuestos similares, o si en caso de recaudarse, se devuelve a las empresas establecidas en el territorio (Alemania).*

Una empresa con domicilio en la República checa (en el momento de autos no perteneciente a la CE) solicita la devolución del IVA soportado por la contratación de entrenamientos con simuladores de vuelo y otros cursos impartidos en Alemania.

La UstG viene a decir que el Estado alemán cobrará y no estará obligado a la devolución del impuesto sobre el valor añadido a un empresario con domicilio fiscal en una nación que no forme parte de la comunidad, y que cobre y no devuelva dicho impuesto, es decir, que falte al principio de reciprocidad por el cual dos entes jurídicos están obligados a actuar de forma correspondiente.

El *Bundesamt für Finanzen* desestima la solicitud considerando que en el momento de la realización del auto no se cumplían los requisitos exigidos en el artículo 18, apartado 9, sexta frase, de la UStG, y más concretamente el principio de reciprocidad, ya que en dicho momento la República Checa cobraba un impuesto sobre el valor añadido gravando a empresas alemanas y no practicaba devolución alguna de dicho impuesto.

Este mismo caso se podría plantear en España, pues en nuestra Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en el artículo 119.Cinco se preceptúa que la Administración supeditará la devolución a la condición de que en el Estado tercero exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios establecidos en España.

Se plantea cuestión prejudicial y el Tribunal viene a decir que la Directiva sólo establece la posibilidad de que el ordenamiento interno de cada Estado supedite la devolución a la concesión de beneficios comparables en el Estado tercero, pero no impone a los Estados que lo hagan así, ni por supuesto les impide respetar el Derecho internacional, que tiene primacía. Cada Estado tiene la facultad de apreciar libremente si procede o no imponer requisito de reciprocidad, permitiendo a los Estados que adapten su legislación a los acuerdos internacionales que hayan celebrado con terceros.

2. Antecedentes

Una empresa establecida en la República checa, antes de que ésta fuera parte de la UE, ofrece cursos que son recibidos, en ocasiones, por destinatarios alemanes, y dado que en Alemania, como prestaciones de servicios, estaban sometidos a IVA, solicita la devolución del impuesto como Estado tercero.

El *Bundesamt für Finanzen* desestima la solicitud por considerar que no se cumplían los requisitos, en concreto, el de la reciprocidad, pues en la República checa se cobraba un impuesto semejante al IVA y no se concedía a las empresas extranjeras deducción de las cuotas soportadas ni devolución de este impuesto.

Lo que alega la empresa checa es que existe un Acuerdo de la OMC que impone a los Miembros del Acuerdo que otorguen a los países terceros inmediata e incondicionalmente un trato no menos favorable que el concederían a cualquier otro país.

El Órgano jurisdiccional alemán se da cuenta de que se plantea un problema de interpretación de las normas, en concreto, si el Derecho comunitario debe interpretarse a la luz de esta cláusula del Acuerdo de la OMC. Y plantea cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El *Finanzgericht Köln* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse de forma restrictiva el artículo 2, apartado 2, de la [...] Decimotercera Directiva [...], en el sentido de que la posibilidad, concedida a los Estados miembros en la citada disposición, de supeditar la devolución de las cuotas del IVA a la concesión por Estados terceros de ventajas comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios no hace referencia a los Estados que, en su condición de partes contratantes del [AGCS] (BGBl. 1994 II, p. 1473. [...]), pueden invocar la cláusula de la nación más favorecida incluida en éste (artículo II, apartado I, del AGCS)?».

4. Fallo

El TJCE, Sala Primera, declara que

“El artículo 2, apartado 2, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, debe interpretarse en el sentido de que la expresión «Estados terceros» que figura en él incluye el conjunto de los Estados terceros y que dicha disposición no menoscaba la facultad y la responsabilidad de los Estados miembros de respetar las obligaciones que les incumben con arreglo a acuerdos internacionales como el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios”.

5. Fundamentos de la sentencia

“16 Respecto a la influencia que puede tener un acuerdo internacional del que forma parte la Comunidad, como el AGCS, sobre la interpretación de una disposición de Derecho derivado, es jurisprudencia reiterada que **la primacía de los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad sobre las disposiciones de Derecho comunitario derivado impone interpretar éstas, en la medida de lo posible, de conformidad con dichos acuerdos** (sentencias de 10 de septiembre de 1996, Comisión/Alemania, C61/94, Rec. p. 13989, apartado 52; de 1 de abril de 2004, Bellio Flli, C286/02, Rec. p. 13465, apartado 33; de 12 de enero de 2006, Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht, C311/04, Rec. p. 1609, apartado 25, y de 8 de marzo de 2007, Thomson y Vestel France, C447/05 y C448/05, Rec. p. 10000, apartado 30).

...) el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva, en la medida en que establece que los Estados miembros pueden supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 del mismo artículo a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables, no impone a los Estados miembros ninguna obligación, sino que se limita a reconocerles una mera facultad, y no les impide en absoluto respetar las obligaciones que hayan podido contraer en virtud de un acuerdo internacional como el AGCS.

- 18 En efecto, dado que el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva deja a cada Estado miembro la facultad de apreciar libremente, respecto a cada Estado tercero, si procede imponer o no un requisito de reciprocidad, permite a los Estados miembros adaptar su legislación a los acuerdos celebrados con determinados Estados terceros, a medida que dichos acuerdos limiten este margen de apreciación.
- 19 En estas circunstancias, la exigencia de interpretar el Derecho comunitario derivado, en la medida de lo posible, de conformidad con los acuerdos internacionales celebrados por la Comunidad no requiere que la expresión «Estados terceros» que figura en el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva se interprete en el sentido de que sólo se refiere a los Estados terceros que no pueden invocar la cláusula de la nación más favorecida establecida en el artículo 11, apartado 1, del AGCS.
- 20 No obstante, el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva tampoco menoscaba la facultad y la responsabilidad de los Estados miembros de respetar las obligaciones que les incumben con arreglo a acuerdos internacionales como el AGCS”.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 26 de junio de 2007

■ **Asunto:** C-305/05

■ **Partes:** *Ordre des barreaux francophones et germanophone, Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles, Orde van Vlaamse balies, Nederlandse Orde van advocaten bij de balie te Brussel y Conseil des ministres en el que participan: Consejo de los Colegios de Abogados de la Unión Europea y Ordre des avocats du barreau de Liège*

■ **Síntesis:** «Directiva 91/308/CEE – Prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales – Obligación impuesta a los abogados de informar a las autoridades competentes de cualquier hecho que pudiera ser indicio de blanqueo de capitales – Derecho a un proceso justo – Secreto profesional e independencia de los abogados»

I. Comentario

La cuestión prejudicial resuelta por el Tribunal de Justicia en este caso es si un profesional independiente del Derecho en el ejercicio de su actividad está obligado a informar y cooperar con las autoridades pertinentes en el supuesto de sospechar o estar al corriente de un posible blanqueo de capitales. Dicho litigio versa sobre la interpretación del artículo 2 bis, número 5, de la Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, más en concreto se plantea la validez de esta norma por su posible colisión con el derecho a un proceso justo contenido en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH).

Si bien la vulneración de otros derechos contenidos en el mismo Convenio podrían ponerse también en duda, como el derecho a una vida privada, es reiterada la jurisprudencia del TJCE que dice que, en procesos del artículo 234 CE, no procede ampliar la cuestión prejudicial a otras cuestiones no planteadas. De ahí que el Tribunal no entre a analizar la posible colisión de la Ley con otros derechos o principios y que sólo se plantee la cuestión de la validez de la Directiva desde el punto de vista del derecho a un juicio justo. Como vemos, **el tribunal remitente no cuestiona solamente la norma interna, sino que plantea, mediante cuestión prejudicial, la validez de la Directiva misma.** Y lo hace advirtiendo de su posible colisión con un derecho fundamental reconocido en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Sólo este dato ya merece resaltarse. **El Derecho comunitario no contiene, en sí mismo, una carta de derechos fundamentales ni un catálogo expreso de principios, pero de esta sentencia se desprende que los derechos fundamentales no le son ni le pueden ser aje-**

nos. El TJCE recuerda en esta sentencia que los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho, y que corresponde también al Tribunal de Justicia garantizar el respeto a los mismos. Para ello, el TJCE se inspira en los textos constitucionales de los distintos Estados, pero también y especialmente en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, como ya hizo en sentencias anteriores (las sentencias de 12 de noviembre de 1969, *Stauder*, 29/69, Rec. p. 419, apartado 7; de 6 de marzo de 2001, *Connolly/Comisión*, C274/99 P, Rec. p. 11611, apartado 37, y de 14 de diciembre de 2006, *ASML*, C283/05, Rec. p. 10000, apartado 26).

En concreto la cuestión prejudicial se centra en ciertos preceptos de la Directiva que prevén que las personas a las que la misma se refiere deben *colaborar plenamente* con las autoridades responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales, *informando a dichas autoridades, por iniciativa propia, de cualquier hecho que pudiera ser indicio de un blanqueo de capitales* y facilitando a esas mismas autoridades, a petición de éstas, toda la información necesaria de conformidad con los procedimientos establecidos en la legislación aplicable.

No obstante, de diversos considerandos de la citada Directiva se desprende que, si bien es cierto que los profesionales del ámbito jurídico deben estar sometidos a estas obligaciones, no lo es menos que *sería improcedente imponer a éstos obligaciones de notificar información obtenida antes, durante o después de un proceso judicial*. Por ello, *para atender de forma adecuada a las exigencias que derivan del secreto profesional entre profesional y cliente*, debe autorizarse a los Estados a que designen al Colegio de abogados o a otro organismo autorregulador, para que sea a éste al que notifiquen las operaciones sospechosas de blanqueo. Los Estados *podrán designar a este organismo como persona a la que informar, pero no están obligados a imponer obligaciones a notarios y otros profesionales independientes del Derecho como asesores fiscales y contables con respecto a información que obtengan en procesos judiciales o en relación con ellos*.

En el pleito principal, diversos Colegios de Abogados pretenden la anulación de varios artículos de una Ley belga de adaptación de las disposiciones de la Directiva 2001/97, relativos a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, alegando que constituyen una vulneración injustificada de los principios de secreto profesional e independencia de los abogados, principios que caracterizan tal actividad, y según ellos, son un elemento constitutivo del derecho fundamental de todo justiciable a un proceso justo y al respeto del derecho de defensa. Defienden que tales obligaciones van más allá de la violación del secreto profesional y que quebrantan de un modo absoluto la relación de confianza entre el cliente y su abogado.

A mi juicio no les falta razón, pues lo cierto es que el profesional liberal es un sujeto en el que los particulares depositan su confianza, y que la obligación del profesional es una obligación *intuitu personae* o personalísima. El cliente selecciona a un profesional y no a otro en la espera de que éste responda a unos caracteres que supone posee. Desde ese momento nace entre ambos una relación basada en la confianza, factor imprescindible de la relación teniendo en cuenta que la calidad de los servicios profesionales no puede comprobarse más que a posteriori, una vez que el servicio ha sido prestado. Tanto es así que la pérdida de la misma es justa causa para desistir del contrato de forma unilateral, y es tan necesaria que, de no existir,

impediría al profesional ejercer su labor. La confianza es imprescindible, ya no sólo para que el profesional pueda realizar su trabajo, sino para que pueda realizarlo con la diligencia debida.

La sentencia reconoce esta necesidad de confianza y habla de la necesidad de respetarla, abordando el deber de secreto profesional en lo que podríamos llamar su sentido amplio y su sentido estricto o restringido. Así, puede hablarse de la existencia de un deber de secreto profesional en sentido amplio, que significa que el profesional no puede divulgar lo que su cliente le revele ni lo que conozca como consecuencia de la relación jurídica que los une. Y de un deber en sentido estricto, que sólo se tiene si ostenta la condición de abogado, pues entonces tiene un tratamiento privilegiado, una importante excepción respecto al resto de ciudadanos: no tiene el deber de declarar en pleitos de sus clientes ni denunciar los delitos de que conozca por su actividad profesional. Este deber de secreto en sentido estricto o privilegio de las comunicaciones, basado en un interés público de justicia, se considera necesario para el ejercicio de la defensa y la postulación, en España sólo rige para abogados y procuradores con sus clientes.

Es éste deber de secreto profesional en sentido estricto el que se pone en cuestión, por su posible vulneración del derecho a un “proceso justo”. La Directiva reconoce que es un asunto delicado y por ello excepciona, al deber de declarar operaciones sospechosas de blanqueo, a los profesionales independientes que ejerciendo la representación de sus clientes *en acciones judiciales o en relación con ellas*.

El Tribunal sostiene que los abogados sólo están sometidos a este deber de informar y cooperar cuando asistan a sus clientes en la concepción o realización de transacciones financieras e inmobiliarias, y que por lo general este tipo de actividades se sitúan al margen de un proceso judicial. Pero que, además, la propia Directiva establece una dispensa de tal obligación si la asistencia del abogado en una transacción se solicita para defender o representar al cliente ante los tribunales o para obtener asesoramiento sobre la posible incoación de un proceso. Por tanto, la obligación de informar y cooperar siempre se va a llevar a cabo al margen de un procedimiento judicial y en consecuencia, al margen del derecho a un proceso justo.

La argumentación del Tribunal significa un rechazo a los planteamientos de los colegios de abogados demandantes y coadyuvantes, que sostenían que las características propias de la profesión de abogado, principalmente la independencia y el secreto profesional, contribuyen a la confianza del público en esta profesión, y que tal confianza no se circunscribe a determinadas misiones particulares del abogado; a su juicio, la distinción, de cara a la obligación de informar, entre si se trata de actividades esenciales o accesorias de la profesión, crea una grave inseguridad jurídica y es jurídicamente insostenible. La prevalencia de la lucha contra el fraude en este caso contra el blanqueo de capitales, ha inclinado la balanza del tribunal.

2. Antecedentes

El Ordre des barreaux francophones et germanophone y el Ordre français des avocats du barreau de Bruxelles, por una parte, y el Orde van Vlaamse balies y el Nederlandse Orde van advocaten bij de balie te Brussel, por otra, pretenden la anulación de varios artículos

de la Ley belga de 12 de enero de 2004, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, en virtud de la cual se llevó a cabo la adaptación del ordenamiento jurídico nacional a la Directiva 2001/97.

El Consejo de los Colegios de Abogados de la Unión Europea y el Ordre des avocats du barreau de Liège intervinieron como coadyuvantes en el litigio principal. Los Colegios de Abogados demandantes sostienen que determinados preceptos de la Ley de 12 de enero de 2004 constituyen una *vulneración injustificada de los principios de secreto profesional e independencia de los abogados*, principios que consideran un elemento constitutivo del derecho fundamental a un proceso justo y al respeto del derecho de defensa. La norma vulneraría preceptos de la Constitución belga y el artículo 6 del CEDH, así como principios generales del Derecho en materia de derecho de defensa y el artículo 6 UE, así como los artículos 47 y 48 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea. Los recursos de anulación se interponen contra la Ley belga de adaptación de la Directiva, y antes de pronunciarse sobre si la ley se adapta a la Constitución belga, entiende el órgano jurisdiccional que procede dirimir la cuestión de si la propia Directiva es válida, pues también el legislador comunitario está obligado a respetar el derecho de defensa y el derecho a un juicio justo. De ahí que se plantee cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

La Cour d'arbitrage decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2001/97 [...], ¿vulnera el derecho a un proceso justo tal como éste está garantizado por el artículo 6 del [CEDH] y por el artículo 6 [UE], apartado 2, en la medida en que el nuevo artículo 2 bis, número 5, que ha añadido a la Directiva 91/308/CEE, impone la inclusión de los profesionales independientes del Derecho, sin excluir la profesión de abogado, en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, que tiene por objeto fundamentalmente que se imponga a las personas y entidades que en ella se indican una obligación de informar a las autoridades responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales de cualquier hecho que pudiera ser indicio de tal blanqueo (artículo 6 de la Directiva 91/308/CEE, sustituido por el artículo 1, número 5, de la Directiva 2001/97/CE)?»

4. Fallo

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

“Las obligaciones de información y de cooperación con las autoridades responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales previstas en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, en su versión modificada por la Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, y que el artículo 2 bis, número 5, de la misma Directiva impone a los abogados, no vul-

neran el derecho a un proceso justo, tal como éste está garantizado por el artículo 6 del CEDH y el artículo 6 UE, apartado 2, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 6, Apartado 3, párrafo segundo, de dicha Directiva”.

5. Fundamentos de la sentencia

“Por otro lado, del artículo 6, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 91/308 se desprende que los Estados miembros no tienen el deber de imponer a los abogados las obligaciones de información y de cooperación en lo que atañe a la información que éstos recibían de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender o representar a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos” (apartado 23)

“(…) constituye jurisprudencia reiterada que, cuando un texto de Derecho comunitario derivado es susceptible de varias interpretaciones, procede dar preferencia a aquella que hace que la disposición se ajuste al Tratado CE, y no a la que conduce a considerarla incompatible con él (véanse las sentencias de 13 de diciembre de 1983, Comisión/Consejo, 218/82, Rec. p. 4063, apartado 15, y de 29 de junio de 1995, España/Comisión, C135/93, Rec. p. 11651, apartado 37). En efecto, corresponde a los Estados miembros no sólo interpretar su Derecho nacional de conformidad con el Derecho comunitario, sino también procurar que la interpretación de un texto de Derecho derivado que tomen como base no entre en conflicto con los derechos fundamentales tutelados por el ordenamiento jurídico comunitario o con los demás principios generales del Derecho comunitario (sentencia de 6 de noviembre de 2003, Lindqvist, C101/01, Rec. p. 112971, apartado 87)” (apartado 28).

“Debe recordarse también que los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia. A este respecto, el Tribunal de Justicia se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido. El CEDH reviste en este contexto un significado particular (en este sentido, véanse las sentencias de 12 de noviembre de 1969, Stauder, 29/69, Rec. p. 419, apartado 7; de 6 de marzo de 2001, Connolly/Comisión, C274/99 P, Rec. p. 11611, apartado 37, y de 14 de diciembre de 2006, ASML, C283/05, Rec. p. 10000, apartado 26). Así pues, el derecho a un proceso justo, tal y como se garantiza en el artículo 6 del CEDH, constituye un derecho fundamental que la Unión Europea respeta en tanto que principio general en virtud del artículo 6 UE, apartado 2” (apartado 29).

“Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el concepto de «proceso justo» contemplado en el artículo 6 del CEDH está integrado por diversos elementos, entre los que se incluyen el derecho de defensa, el principio de igualdad de armas, el derecho de acceso a los tribunales y el derecho a disponer de un abogado tanto en materia

civil como penal (véase Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sentencias Golder c. Reino Unido, de 21 de febrero de 1975, serie A nº 18, § 26 a 40; Campbell y Fell c. Reino Unido, de 28 de junio de 1984, serie A nº 80, § 97 a 99, 105 a 107, y 111 a 113, así como Borgers c. Bélgica, de 30 de octubre de 1991, serie A nº 214-B, § 24)" (apartado 31).

"El abogado no estaría en condiciones de cumplir adecuadamente su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente, quedando éste, por tanto, privado de los derechos que le confiere el artículo 6 del CEDH, si, en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, aquél estuviera obligado a cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas efectuadas en el marco de tal procedimiento" (apartado 32).

"Dado que las exigencias derivadas del derecho a un proceso justo implican, por definición, que exista una relación con algún procedimiento judicial, y habida cuenta del hecho de que el artículo 6, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 91/308 dispensa a los abogados de las obligaciones de información y de cooperación contempladas en el artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva cuando sus actividades tengan la mencionada relación con algún procedimiento judicial, quedan preservadas las exigencias de que se trata" (apartado 35).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA CUARTA) DE 28 JUNIO DEL 2007

■ **Asunto:** C-73/06

■ **Partes:** *Planzer Luxembourg Sàrl y Bundeszentralamt für Steuern*

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartados 3 y 4 – Devolución del IVA – Octava Directiva IVA – Devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Artículos 3, letra b), y 9, párrafo segundo – Anexo B – Certificación de condición de sujeto pasivo – Alcance jurídico – Decimotercera Directiva IVA – Devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad – Artículo 1, punto 1 – Concepto de sede de la actividad económica»

I. Comentario

La sentencia resuelve una cuestión prejudicial relativa al derecho a la devolución del IVA de los sujetos no establecidos. Este derecho se regula en la Decimotercera Directiva si el sujeto está establecido fuera de la Comunidad Europea y en la Octava Directiva si lo está

en otro Estado Miembro. En la Decimotercera Directiva se establece que la devolución procederá, pero que los Estados deberán imponer al solicitante de la devolución las obligaciones necesarias para apreciar la procedencia de la solicitud de devolución y para evitar el fraude. En particular, establece la Directiva, deberá justificarse que se realiza o desarrolla alguna actividad económica. La Decimotercera Directiva prevé que los Estados miembros puedan excluir la devolución en determinados casos, y esto es lo que ha hecho la norma alemana del IVA, la Umsatzsteuergesetz de 1993, que establece que los sujetos no establecidos en la Comunidad no tendrán derecho a la devolución por lo que respecta a las cuantías de impuestos soportados en relación con el suministro de carburantes.

Así las cosas, la empresa domiciliada en Luxemburgo y cuyo único socio es una sociedad cuyo domicilio social está en Suiza, solicita la devolución a la Administración alemana, adjuntando a su solicitud de devolución el preceptivo certificado (conforme a lo exigido por la Octava Directiva) expedido por la Administración tributaria luxemburguesa, a tenor del cual se consideraba sujeto a IVA con número de identificación luxemburgués. La Administración tributaria alemana duda de que realmente exista en Luxemburgo actividad económica alguna, considerando que no se había acreditado que se llevara en tal país la dirección de la empresa, y deniega la devolución.

La empresa basa su defensa en varios motivos, entre otros, que está sometida a impuestos directos en Luxemburgo, que sus dos administradores ejercen allí sus actividades, que las facturas se emiten desde tal domicilio social, que allí tienen conexión telefónica. Pero la Administración alemana entiende que realmente la sede de dirección de la empresa se encuentra en Suiza, que es donde se encuentra domiciliada la sociedad Planzer Transport AG, su único socio y deniega la devolución. La empresa recurre y el Finanzgericht Köln le da la razón, pero el Bundesfinanzhof entendió que el tribunal de Colonia se había equivocado al considerar que, porque la empresa tuviera en Luxemburgo su domicilio social, se trataba de un sujeto allí establecido. **Es el Derecho comunitario quien tiene que arrojar luz sobre la interpretación del concepto de establecimiento y de sede que utiliza la norma alemana del IVA.**

La primera cuestión es si el certificado expedido por la autoridad de un Estado miembro es, en sí mismo, prueba de estar establecido en un territorio, o lo que es lo mismo, si constituye una presunción *iuris tantum*. A ello el Tribunal de Justicia responde lógicamente que no, esto es, que aunque en principio la Administración tributaria del Estado en que se solicita la devolución está vinculada por el contenido del certificado, nada impide a los Estados que se cercioren de la realidad económica que subyace en tal certificación; por tanto, que nada impide que se cercioren de la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en la certificación.

La realidad económica es un criterio que se ha venido tomando en consideración en la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA. Ello porque, como se ha dicho en recientes sentencias como las que resolvieron los casos Fini H y Halifax y otros, nadie puede prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta.

Ahora bien, si una Administración tiene dudas o sospechas de abuso fiscal, no puede sin más denegar la devolución, pues la certificación goza de una presunción. Lo que sí puede

hacer es obligar al sujeto a que le facilite información tendente a comprobar la realidad económica del establecimiento mencionado en la certificación. La Comisión recuerda, y el Tribunal lo recalca, que existen a disposición de los Estados toda una serie de mecanismos de cooperación y asistencia mutua a nivel comunitario que no deben perderse de vista en la lucha contra el fraude.

Dado que, entonces, sí es posible poner en duda la realidad económica del contenido del certificado, avanza el Tribunal en la respuesta a qué debe entenderse por establecimiento a efectos de IVA. Recogiendo jurisprudencia anterior, el Tribunal advierte de que el concepto de *establecimiento permanente* exige una "consistencia mínima", donde "se reúnan de forma permanente medios humanos y técnicos" necesarios para la prestación de determinados servicios. Ello implica un "grado suficiente de permanencia" y una "estructura apta, desde el punto de vista humano y técnico, para hacer posible de forma autónoma las prestaciones de servicios de que se trate". Por eso, no estamos ante un *establecimiento permanente* si sólo se ejercen actividades auxiliares o preparatorias, si es un lugar donde sólo se contrata personal o donde se adquieren los medios técnicos.

En el litigio principal la realidad es que las operaciones se desarrollan efectivamente desde Suiza. El Tribunal aprovecha, por ello, para deslindar los dos conceptos, que no tienen por qué coincidir: la *sede de la actividad económica* y el *establecimiento permanente*. La sede de la actividad sería el "lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de la sociedad", aquél en que "se desarrollan las funciones de administración central". Para determinar cuál es esta sede se deben tener en cuenta un haz de factores como son el domicilio social, el lugar de reunión de los directivos, el lugar donde se lleva la administración central, donde se decide la política general de la empresa. Pueden ser útiles otros factores como donde se lleva la contabilidad, donde se desenvuelven las operaciones financieras, donde están domiciliados los directivos... en definitiva, todos aquellos factores que permitan identificar la realidad económica que subyace y que ayuden a desvirtuar la implantación ficticia de una sociedad fantasma o pantalla.

En nuestro país, la transposición de la Decimotercera Directiva al ordenamiento jurídico interno ha tenido lugar a través del artículo 119 de la Ley 37/1992, y el modelo para solicitar la devolución es el 361 publicado por la Orden HAC/261 de 8-2-2002 (BOE 13-2-2002). El Órgano competente para su tramitación es la Oficina Nacional de Gestión tributaria situada en la calle General Asensio Cabanillas 3, 28071 Madrid.

2. Antecedentes

La empresa de transportes demandante en el litigio principal solicita a la Administración tributaria alemana la devolución del impuesto sobre el valor añadido que había abonado en Alemania por compras de carburante alegando que está sujeta al IVA con un número de identificación luxemburgués.

La Administración tributaria alemana consideró que la empresa no había acreditado que la sede de su dirección empresarial se encontrara en Luxemburgo denegando por ello las solicitudes de devolución.

La demandante en el litigio principal se apoyó en el Convenio de doble imposición que mantienen Alemania y Luxemburgo manteniendo que estaba sujeta a los impuestos directos luxemburgueses y además que sus dos únicos administradores ejercen sus actividades en Luxemburgo. También adujo que cinco empleados trabajan a tiempo parcial como conductores en su domicilio social, que la sociedad dispone de una conexión telefónica, tal y como demuestra su membrete, que los camiones matriculados en Luxemburgo son utilizados en relación con el transporte aéreo de carga y que las facturas se emiten en su domicilio social.

La Administración tributaria alemana desestimó las reclamaciones al considerar que la sede de la dirección empresarial de la demandante se encuentra en Suiza y no en Luxemburgo. Por los anteriores hechos, la empresa interpuso un recurso ante el *Finanzgericht Köln* que lo estimó considerando que el domicilio social de ésta se encontraba en Luxemburgo, por ser éste el punto de partida principal de las operaciones efectuadas por la demandante en el litigio principal con relación a su matriz suiza y que el domicilio de aquélla se encuentra innegablemente en este último Estado miembro.

El *Bundesfinanzhof* anuló dicha sentencia por considerar que el *Finanzgericht Köln* estimó erróneamente, basándose en la localización del domicilio social de la demandante, que su sede principal se encontraba en Luxemburgo. Consideró que corresponde al Derecho comunitario la interpretación de los conceptos de establecimiento y de sede empleados en la legislación alemana sobre el IVA y enumeró una serie de criterios que podía resultar pertinentes a este respecto: identificación de la demandante en el litigio principal con su propio nombre en la guía de teléfonos luxemburguesa; alquiler de oficinas y celebración de contratos en nombre propio; lugar y período de actividad de los eventuales trabajadores destinados al servicio de la demandante en el litigio principal; lugar de emisión de las facturas correspondientes a sus operaciones con relación a su matriz suiza; lugar de matriculación de los camiones; lugar de estacionamiento de los camiones en caso de inactividad; existencia de declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios en Luxemburgo; emisión, por las autoridades tributarias luxemburguesas, de documentos relativos a la demandante en el litigio principal.

Posteriormente remitió el asunto al *Finanzgericht Köln* para que este órgano jurisdiccional realizase las comprobaciones fácticas necesarias. Tras las comprobaciones necesarias, el *Finanzgericht Köln* señala que la cuestión central es si la empresa demandante se encuentra establecida fuera de la Comunidad, en cuyo caso no tendría derecho a la devolución del IVA abonado en Alemania por la compra de carburante. El órgano jurisdiccional remitente comparte la opinión del *Bundesfinanzhof* de que el concepto de establecimiento a efectos de dicha disposición debe interpretarse de conformidad con el artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva.

El *Finanzgericht Köln* se pregunta primero sobre el alcance jurídico de la certificación presentada por la demandante en el litigio principal. Si bien considera que dicha certificación permite presumir *iuris et de iure* la condición de operador sujeto al IVA de la persona de que se trata, se pregunta, no obstante, si cabe atribuir una presunción *iuris et de iure* en lo que se refiere al establecimiento de dicha persona en el Estado miembro al que pertene-

ce la Administración que la expidió. Si ello no es así, la pregunta es entonces si el concepto de sede de la actividad económica en sentido del artículo I, punto I, de la Decimotercera Directiva alude al lugar donde se encuentra situado el domicilio social de la sociedad y donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la gestión económica (Luxemburgo), o al lugar desde el que se desarrollan sus actividades operativas (Suiza).

3. Cuestiones planteadas

El *Finanzgericht Köln* plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Se desprende de una certificación de empresa que se ajuste al modelo contenido en el anexo B de la Octava Directiva un efecto vinculante o una presunción *iuris et de iure* de que el empresario está establecido en el Estado [de expedición]?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

¿Debe interpretarse el concepto “sede de la actividad económica” utilizado en el artículo I, punto I, de la Decimotercera Directiva en el sentido de que hace referencia al lugar en el que la sociedad tiene su domicilio, o bien ha de tomarse como referencia el lugar en el que se adoptan las decisiones de dirección empresarial, o bien ha de estarse al lugar en el que se adoptan las decisiones correspondientes a la gestión ordinaria de la actividad cotidiana?»

4. Fallo

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

1) Los artículos 3, letra b), y 9, párrafo segundo, de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, deben interpretarse en el sentido de que la certificación que se ajuste al modelo que figura en el anexo B de dicha Directiva permite presumir, en principio, no sólo que el interesado está sujeto al impuesto sobre el valor añadido en el Estado miembro al que pertenece la Administración tributaria que se la expidió, sino también que se encuentra establecido en dicho Estado miembro.

No obstante, estas disposiciones no implican que esté prohibido que la Administración tributaria del Estado miembro donde se solicita la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado que albergue dudas en cuanto a la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en la referida certificación se cerciore de dicha realidad recurriendo a las medidas administrativas previstas al efecto en la normativa comunitaria en materia de impuesto sobre el valor añadido.

2) El artículo I, punto I, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los

Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, debe interpretarse en el sentido de que la sede de la actividad económica de una sociedad es el lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de dicha sociedad y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta.

5. Fundamentos de la sentencia

*Sobre la cuestión primera, esto es, si la certificación que se ajuste al modelo contenido en el anexo B de la Octava Directiva demuestra **necesariamente** que el sujeto pasivo se encuentra establecido en el Estado miembro de la expedición. O lo que es lo mismo, si se trata de una presunción iuris et de iure*

El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

34. (...) es preciso recordar que la Octava Directiva tiene por objeto **establecer las modalidades de devolución del IVA pagado en un Estado miembro por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro** y, por tanto, armonizar el derecho a devolución derivado del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C136/99, Rec. p. 16109, apartado 20, y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C35/05, Rec. p. 10000, apartado 26).
35. Como se desprende de su segundo considerando, **el objetivo principal de dicha Directiva es evitar que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro se encuentre sometido a doble imposición por el hecho de tener que soportar definitivamente el impuesto que se le haya liquidado en otro Estado miembro**. Como expuso la Comisión de las Comunidades Europeas, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Octava Directiva, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, creado a su favor por la Sexta Directiva.
36. Del sexto considerando de la Octava Directiva se desprende que su **otro objetivo general es luchar contra ciertas formas de fraude o de evasión fiscales** (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 1998, Grandes sources d'eaux minérales françaises, C361/96, Rec. p. 13495, apartado 28).
37. Para alcanzar este doble objetivo, la Octava Directiva **reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución del IVA soportado en un Estado miembro en el que no tiene ni su sede, ni un establecimiento permanente, ni domicilio o residencia habitual y donde no ha efectuado ninguna entrega de bienes o prestación de servicios** (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de enero de 2001, Comisión/Francia, C429/97, Rec. p. 1637, apartado 28), **y supedita el disfrute de la devolución a la presentación, ante la Administración tributaria del Estado miembro donde se solicita dicha devolución (en lo sucesivo, «Estado miembro de la devolución»), de una certificación expedida**

por la Administración tributaria del Estado miembro de expedición y relativa a la condición de sujeto pasivo del IVA del operador que solicita la referida devolución.

38. Como señaló la Comisión, el sistema de devolución que establece la Octava Directiva reposa, de este modo, sobre un mecanismo de cooperación y de confianza mutua entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.
39. (...) para garantizar el funcionamiento armonioso de dicho mecanismo, el artículo 9, párrafo segundo, de la Octava Directiva establece que la certificación de la condición de sujeto pasivo proporcionada por la Administración tributaria del Estado miembro de expedición debe ajustarse al modelo que figura en el anexo B de la citada Directiva. Según dicho modelo, **la referida certificación debe indicar, en particular, el número de identificación IVA y la «dirección del establecimiento» de la persona de que se trata.** Además, el artículo 3, letra b), de dicha Directiva establece que esta certificación la expide la Administración del Estado miembro en el que el sujeto pasivo esté establecido.
40. Por lo tanto, como alegaron el Gobierno italiano y la Comisión, la certificación que se ajuste al modelo que figura en el anexo B de la Octava Directiva **permite presumir no sólo que el interesado es sujeto pasivo del IVA en el Estado miembro de expedición, sino también que se encuentra establecido en éste de una forma u otra, ya sea por disponer allí de la sede de su actividad económica o de un establecimiento permanente desde el que se efectúan las operaciones.**
41. En principio, la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución está vinculada, **de hecho y de Derecho**, por las indicaciones que figuran en dicha certificación.
42. No obstante, habida cuenta de las **diferencias que existen**, por lo que respecta a los **requisitos para la devolución**, entre el régimen que establece la Octava Directiva **para los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro** distinto del de la devolución y el régimen que establece la Decimotercera Directiva **para los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad**, la expedición de una certificación que se ajuste al modelo que figura en el anexo B de la Octava Directiva **no puede impedir**, como alegaron los Gobiernos alemán, francés e italiano, así como la Comisión, **que la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución pretenda cerciorarse de la realidad económica del establecimiento cuya dirección se menciona en tal certificación.**

A este respecto, es necesario recordar que la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS, C260/95, Rec. p. 11005, apartado 23).

44. Además, conforme a reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta (véanse, en el ámbito del IVA, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 2005, Fini H, C32/03, Rec. p. 11599, apartado 32, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C255/02, Rec. p. 11609, apartado 68).

Así ocurriría si un sujeto pasivo pretendiera disfrutar del sistema de devolución según los requisitos establecidos en la Octava Directiva, en tanto que el establecimiento cuya dirección se menciona en la certificación que se ajusta al modelo que figura en el anexo B de dicha Directiva no corresponde a realidad económica alguna en el Estado miembro de expedición y que, además, el interesado no se encuentra establecido en el territorio de la Comunidad, de modo que no estaría comprendido en la referida Directiva, sino en la Decimotercera Directiva.

46. Cuando la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución alberga dudas, por ejemplo, en caso de una sospecha de abuso fiscal, en cuanto a la realidad económica del establecimiento mencionado en dicha certificación, no puede, habida cuenta de la presunción que se atribuye a la referida certificación, denegar la devolución al sujeto pasivo sin comprobarlo previamente de otra forma.
47. En tal caso, como señala la Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, dicha Administración dispone de la posibilidad, que ofrece el artículo 6 de la Octava Directiva, de obligar al sujeto pasivo a facilitarle las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución (véase, en este sentido, la sentencia Monte Dei Paschi Di Siena, antes citada, apartado 31), informaciones tales como las que se supone le van a permitir valorar la realidad económica del establecimiento mencionado en la certificación de sujeción.
49. Si de la información obtenida se desprende que la dirección mencionada en la certificación de sujeción no corresponde **ni a la sede de la actividad económica del sujeto pasivo ni a un establecimiento permanente desde el que éste efectúa sus operaciones, la Administración tributaria del Estado miembro de la devolución puede denegar la devolución solicitada por el sujeto pasivo**, sin perjuicio de que éste interponga eventualmente un recurso judicial.

Sobre la cuestión segunda, que es cuál debe ser la interpretación de la expresión “sede de si actividad económica” empleada en la Decimotercera Directiva

El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

54. Con arreglo a reiterada jurisprudencia en el ámbito del IVA, el concepto de establecimiento permanente exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, I 68/84, Rec. p. 2251, apartado 18; DFDS, antes citada, apartado 20, y de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C190/95, Rec. p. I4383, apartado 15). Por consiguiente, implica un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (véase la sentencia ARO Lease, antes citada, apartado 16).
52. Con carácter preliminar, es preciso señalar que, a efectos de la Decimotercera Directiva, **la condición de sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad implica**, en particular, que el sujeto pasivo, durante el período menciona-

do en el artículo 3, punto 1, de dicha Directiva, **no haya tenido en dicho territorio ninguno de los elementos de conexión que menciona el artículo 1, apartado 1, de la referida Directiva.**

53. Entre dichos elementos de conexión figuran, en concreto, la **«sede de su actividad económica»** y la existencia de un **«establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones» (...)**
55. Por lo que respecta, en particular, a las **actividades de transporte**, dicho concepto implica, a efectos de la aplicación de la normativa comunitaria sobre el IVA, al menos una oficina que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión cotidiana y un lugar donde depositar los vehículos destinados a dichas actividades (véanse, en este sentido, las sentencias ARO Lease, antes citada, apartados 19 y 27, y de 7 de mayo de 1998, Lease Plan, C390/96, Rec. p. 12553, apartado 26). En cambio, la matriculación de los referidos vehículos en el Estado miembro de que se trata no es un indicio de establecimiento permanente en dicho Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Lease Plan, antes citada, apartados 21 y 27).
56. **No constituye un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer**, en relación con la empresa, **actividades de carácter preparatorio o auxiliar**, como la contratación de personal o la adquisición de los medios técnicos necesarios para llevar a cabo las actividades de la empresa.
58. Por lo que respecta al concepto de **sede de la actividad económica** a efectos del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva, es preciso señalar que, si bien es cierto que un mismo lugar puede corresponder al mismo tiempo a la sede de la actividad económica y a un establecimiento permanente de la empresa de que se trata, el mero hecho de que dicha disposición como, por lo demás, el artículo 1 de la Octava Directiva, distinga entre los conceptos de sede de la actividad económica, por un lado, y de establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones, por otro, demuestra, no obstante, que, en el espíritu del legislador comunitario, el primer concepto reviste **alcance autónomo** respecto del segundo.
59. De lo anterior se desprende que el hecho de que, con arreglo a las comprobaciones realizadas por el órgano jurisdiccional remitente en el marco del asunto principal, **el lugar desde el que se desarrollan efectivamente las actividades de la demandante en el litigio principal no se encuentre situado en el Estado miembro de expedición** no excluye, sin embargo, que dicha demandante tenga allí establecida la **sede de su actividad económica. (...)**
60. Cuando se trata de una sociedad, como en el asunto principal, el concepto de sede de la actividad económica a efectos del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva se refiere al lugar donde se adoptan las decisiones esenciales relativas a la dirección general de dicha sociedad y donde se desarrollan las funciones de administración central de ésta.

61. La determinación del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad supone tomar en consideración un haz de factores, entre los que destacan el domicilio social, el lugar de la administración central, el lugar de reunión de los directivos de la sociedad y aquel, habitualmente idéntico, donde se decide la política general de dicha sociedad. Asimismo, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como el domicilio de los directivos principales, el lugar de reunión de las Juntas de accionistas, el de llevanza de los documentos administrativos y contables, y el de principal desenvolvimiento de las actividades financieras, en especial las bancarias.
62. Por tanto, una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» o «pantalla», no puede calificarse de sede de una actividad económica a efectos del artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva (véanse, por analogía, las sentencias de 2 de mayo de 2006, Eurofood IFSC, C341/04, Rec. p. 13813, apartado 35, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 68).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala primera) De 18 de julio de 2007

■ **Asunto:** C-277/05

■ **Partes:** *Société thermale d'Eugénie-les-Bains y Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie EMAG Handel Eder OHG y Finanzlandesdirektion für Kärnten*

■ **Síntesis:** IVA – Ámbito de aplicación – Arras entregadas en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicios sujetas al IVA y que quedan en poder de quien efectúa la prestación en caso de desistimiento – Calificación

I. Comentario

La sentencia resuelve una cuestión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 2, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, suscitada en el marco de un litigio entre la Société thermale de Eugénie-les-Bains (en lo sucesivo, «Société thermale») y el ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie de Francia. En concreto, sobre la posible sujeción a IVA de cantidades percibidas por una sociedad de explotación de establecimientos termales en reserva de estancias en los mismos.

Como antecedentes jurisprudenciales sobre este asunto, pueden citarse, acerca de la necesidad de un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, a efectos de que las cantidades retenidas como arras sean sujetas a IVA, las SSTJCE de 8.03.1988, *Apple and Pear Development Council*, As. 102/86, Rec. p. 1443, apartados 11, 12 y 16; de 3.03.1994, *Tolsma*, As. C16/93, Rec. p. 1743, apartado 14; de 21.03.2002, *Kennemer Golf*, As. C174/00, Rec. p. 13293, apartado 39; y de 23.03.2006, *FCE Bank*, As. C210/04, Rec. p. 12803, apartado 34. Por su parte, califica como indemnización no sujeta a IVA una retención de arras por desistimiento de la contraparte la STJCE de 1.07.1982, *BAZ Bausystem*, As. 222/81, Rec. p. 2527, apartados 8 a 11.

El Tribunal se enfrenta a un asunto estrictamente jurídico desde el punto de vista del Derecho privado. Se trata de dilucidar si las cantidades abonadas por un cliente en concepto de arras, y retenidas por el empresario cuando el cliente desiste de su reserva son, tal y como están configuradas las arras en el Derecho civil francés, contraprestación de una prestación de servicios (la reserva misma) o indemnización por resolución unilateral del contrato.

Una vez dilucidado si, conforme al Derecho francés, estamos ante la remuneración de la reserva o ante una indemnización para reparar el perjuicio causado por el incumplimiento, la respuesta sobre la sujeción o no a IVA es automática, pues mientras que en el primer caso habría una prestación de servicios que entraría en el ámbito de la Sexta Directiva, en el segundo, al no haber una indemnización relacionada directamente con un servicio prestado a título oneroso, no habría sujeción a IVA.

Para el Tribunal no hay un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, requisito esencial para que pueda considerarse operación sujeta a IVA. **El dinero que el hotel se queda cuando un cliente desiste de su reserva no es una contraprestación por el servicio de reserva**, entiende el Tribunal, porque las arras son algo opcional en este tipo de contratos de alojamiento. En estos contratos, el vínculo que une al cliente y al empresario no es el contrato de arras, pues bien se pueden hacer este tipo de reservas sin pactarse arras.

Otro argumento que da el Tribunal para negar este vínculo directo es que el hecho de que el empresario se obligue, una vez ha efectuado un cliente una reserva, a no contratar con un tercero, no es contraprestación por el contrato de arras, sino que constituye una obligación que emana directamente del contrato de alojamiento. **El empresario cumple con su obligación de no contratar con un tercero la habitación ya reservada, no tanto porque haya de pagar, si no lo hace, una indemnización ni porque tenga que devolver unas arras, sino por ser la obligación que emana del propio contrato de alojamiento**. El cumplir con su obligación no es una contraprestación por las arras pagadas por el cliente.

Para el Gobierno portugués, el hecho de que el importe del perjuicio causado y el de las arras no coincidan es síntoma de que no se trata de una indemnización, pero para el Tribunal, precisamente porque la indemnización que suponen las arras lo es a tanto alzado, es claro que no estamos ante una contraprestación.

La conclusión a la que llega el Tribunal es que ni el abono de las arras por parte del cliente, ni su conservación por el empresario (cuando ha desistido el cliente) ni tampoco su devolución duplicada (si quien desistiera fuera el empresario) son conceptos sujetos a IVA.

Es interesante, como siempre, leer las conclusiones del Abogado general, pero en este Asunto quizás el interés sea mayor; puesto que el sr. M. Poiares Maduro había propuesto la solución contraria a la que finalmente da el Tribunal de Justicia en su fallo.

Recuerda el Abogado general la sentencia recaída en el Asunto Tolsma, quien se enfrentó a las autoridades neerlandesas que querían gravar las monedas recibía de los viandantes; el Tribunal de Justicia recordó allí que las operaciones imponibles presuponen, en el marco del sistema del IVA, la existencia de una transacción que conlleve la estipulación de un precio o de un contravalor y recordó que cuando la actividad de quien efectúa la prestación consiste en llevar a cabo determinadas prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y esas prestaciones no están, por tanto, sujetas al IVA.

A continuación, entra el Abogado general a analizar el caso concreto, y explica que por una parte la *société thermale* hace una reserva, es decir, asume la obligación de poner a disposición del cliente una habitación en la fecha acordada, y que esta prestación implica la obligación de abstenerse de contratar con un tercero. Y resalta, lo cual me parece importante, que la *société thermale* no asume esto a título gratuito, sino que solicita el pago de una cantidad, cantidad que tendrá derecho a conservar en caso de desistimiento del cliente. Por eso, a su juicio, es evidente la existencia de una relación sinalagmática entre esta prestación de reserva y el pago hecho por el cliente, porque la empresa percibe cantidades que constituyen el contravalor efectivo del servicio de reserva que ha prestado a los clientes que desisten. Por eso dicha prestación debe calificarse como una prestación de servicios efectuada a título oneroso.

Y por eso sostiene que el abono de una cantidad a título de arras con ocasión de la reserva de una habitación equivale al abono de "pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios" en el sentido del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, y el impuesto es exigible en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

Y si lo que ocurre es, como en el caso de autos, que las cantidades controvertidas son retenidas por la empresa a causa del desistimiento de los clientes, dice el sr. Poiares Maduro, en cualquier caso debería entenderse aquí realizada una prestación de servicios, consistente en la garantía de una habitación o una cura termal en la fecha acordada absteniéndose de contratar la misma prestación con terceros interesados, y respetando el derecho de sus clientes a desistir. Dicho de otra forma, que cuando el establecimiento hotelero, en el momento de la reserva, le pide al cliente que abone una cantidad a título de arras, se puede considerar que esa suma constituye la *contrapartida de una prestación de reserva*, la cual, tanto desde el punto de vista del cliente como desde el del establecimiento hotelero, *tiene una naturaleza individualizada*, y es *accesoria en relación con la prestación principal*, en la medida en que no constituye un fin en sí misma para el cliente.

Y entra el sr. Abogado general en un tema que el Tribunal no analiza en su sentencia, y es el de cuál debe ser la calificación de un contrato. Trayendo a colación el concepto de entrega de bienes (en el que, subraya, **no es lo esencial si se ha transmitido la propiedad de acuerdo con las normas que rigen la misma en cada Estado miembro, sino el hecho económico de la entrega**, si se ha producido la transmisión de un bien corporal, siendo indiferente el contrato realizado), explica cómo, a su juicio -opinión que también había sostenido el *Conseil d'État*-, es necesario encontrar una aplicación uniforme de las reglas de sujeción al IVA en el seno de la Comunidad Europea. Y que la aplicación uniforme de la Sexta Directiva exige realizar *una interpretación que no puede depender de una calificación que pudiera variar en función del Derecho civil del Estado miembro* de que se trate. Si no, dice acertadamente, una práctica idéntica a la que se trata en el presente asunto de reserva de habitaciones contra el pago de una cantidad perdida por el cliente en caso de desistimiento podría estar sujeta al IVA si se llevase a cabo en otro Estado miembro, si en ese país la naturaleza jurídica de semejante pago anticipado fuese considerada de modo diferente a como lo hace el Derecho civil francés. Y como advierte sagazmente, si se deja la eventual calificación indemnizatoria a la voluntad de las partes (como presume el Derecho civil francés) permitiría excluir la sujeción al IVA de unas cantidades que un contratante abona a otro que, en contrapartida, le presta un servicio del que se beneficia individualmente, con lo que habría un fuerte estímulo para reducir artificialmente las cantidades que constituyen la contrapartida del servicio prestado e inflar las que corresponden a los daños y perjuicios.

Pues bien, **el Tribunal de Justicia en este caso, dejando a un lado la finalidad económica de la operación, se centra en el contrato jurídicamente celebrado, y desoyendo la opinión de los gobiernos** (todas las administraciones nacionales que han formulado observaciones en el presente caso —la República Francesa, Irlanda, la República Portuguesa), **del Abogado General y de la Comisión, da la razón a la *société termale*, y afirma con ella que las cantidades abonadas en concepto de arras son de naturaleza indemnizatoria y, por consiguiente, no están sujetas al IVA.**

Esta sentencia tiene relevancia para España, pues en nuestro país, el artículo 78.Dos.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa que *las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar una determinada prestación en el caso de resolución de las operaciones sujetas al IVA se deben integrar en la base imponible del impuesto*. Y el artículo 78.Tres.1º de la misma Ley establece que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el artículo 78.Dos, que por su naturaleza y función no constituyan contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Lo que parece desprenderse de estos preceptos es que en nuestro país las arras se integran en todo caso en la base imponible del IVA, pues siempre van a ser cantidades retenidas por el obligado a dar o a hacer algo en caso de resolución de una operación. Ciertamente dice el legislador que cuando una cantidad no sea contraprestación de una operación, entonces no se incluirá, pero a continuación añade el inciso de que ello siempre que sean cantidades distintas de las arras, con lo que parece querer decir que en ningún caso en nuestro Derecho las arras van a poderse considerar de naturaleza indemnizatoria a efectos del IVA.

Como pone ahora de manifiesto el Tribunal de Justicia, el tratamiento de las arras en todo caso como contraprestación, es incorrecto. Si las cantidades retenidas no remuneran ninguna operación sujeta a IVA, si sólo son indemnización, no tendrían que estar sujetas al Impuesto.

Existe alguna consulta de la Dirección General de Tributos que considera que las cantidades en concepto de arras o señal, entregadas con carácter previo a una entrega pactada en un contrato de compraventa, son cantidades sujetas a IVA. De las más antiguas, la consulta 594/98, de 15 de abril de 1998. Ahora, a la vista de la Sentencia de 18 de julio de 2007, entiendo que lo que en la respuesta a la consulta se dice no es en realidad contradictorio con lo que afirma el Tribunal de Justicia.

En efecto, nótese que a la Dirección General de Tributos se le plantea lo siguiente: se suscita la duda de si las cantidades que satisface el cliente a la consultante en virtud de un acuerdo de arras, hasta la formalización del contrato de compraventa y entrega de la edificación, constituyen una *auténtica señal* o son más bien pagos a cuenta del precio de la vivienda que será entregada en el futuro. Destacamos lo de una *auténtica señal* pues, como es sabido, una cosa son las arras confirmatorias, que son las que parece decir la DGT serían la auténtica señal, y otra cosa son las arras penitenciales. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, el precepto contenido en el artículo 1454 del Código Civil tiene un carácter excepcional, que exige una interpretación restrictiva, de modo que cuando no aparezca la voluntad indubitada de las partes de atribuir a las arras el carácter de penitenciales, han de ser conceptuadas como confirmatorias.

Como es sabido, las penitenciales son las que otorgan la facultad de retener la cantidad recibida, en caso de desistimiento del que las ha entregado, y obligan a devolverlas duplicadas, si desiste la parte que las había percibido. En nuestro Derecho civil, para que se aprecie el carácter de arras penitenciales debe convenirse claramente en el contrato la posibilidad de arrepentimiento del acuerdo de compraventa. Pues bien, en la Consulta planteada a la DGT esta circunstancia no concurría, ya que en el contrato no se otorgaba la posibilidad de retractarse del pacto. Por ello concluyó la DGT que aquello era más bien un contrato de compraventa en el que las cantidades denominadas «señal», que debe satisfacer el comprador, van ascendiendo según va avanzando el ritmo de las obras e importan exactamente la diferencia entre el precio de la vivienda y el capital de la hipoteca pendiente de amortizar por la vendedora, a cuyo pago se hallaba afecta la vivienda. Y por eso, allí sí, el pago de tales cantidades constituía el pago anticipado de parte del precio de la compraventa, produciendo, consecuentemente, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los importes efectivamente percibidos.

En Consulta de 5 de febrero de 2004, la DGT confirma su criterio, afirmando que la cantidad que la parte compradora entrega a la Sociedad vendedora en concepto de arras o señal con ocasión de la firma del citado contrato, como está previsiblemente destinada a constituir una parte del precio de la futura venta de la parcela industrial, provoca el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento en que la Sociedad perciba dicha cantidad.

Sin embargo, en el caso de la *Società thermale* francesa, el carácter de arras penitenciales no se pone en duda, pues conforme al derecho privado francés (tanto de acuerdo con el *Code de la consommation* como con el *Code Civil*) siempre es posible desistir del contrato, o desvincularse de la promesa de contratar; el que ha dado las arras perdiéndolas y el que las ha recibido devolviéndolas duplicadas.

Y ¿qué ocurriría si se han pactado unas arras con carácter previo a la entrega, sujeta y exenta, de un inmueble? Esta Consulta se le planteó a la DGT en fecha 9 de septiembre de 2002, quien contestó (número de consulta 1265-02) que en el supuesto en el que la cantidad que la parte compradora entrega a la parte vendedora en concepto de arras o señal con ocasión de la firma del contrato esté destinada a constituir una parte del precio de la entrega del inmueble, se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento en el que la sociedad consultante perciba el importe de las citadas arras. Ahora bien, "puesto que, conforme se señala en el escrito de consulta, la entrega del inmueble está sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin posibilidad de ejercitar la renuncia regulada en el artículo 20, dos, de la Ley 37/1992 por parte de la entidad consultante, al ser el adquirente un consumidor final, no deberá repercutirse cuota alguna por dicho Impuesto con ocasión del referido pago anticipado".

A la vista de lo anterior, podemos concluir que unas arras confirmatorias, por ser parte del precio, deben considerarse a efectos de IVA pagos anticipados, y se produce el devengo en el momento de cada pago anticipado. Sin embargo, cuando conste claramente en el contrato que las arras son penitenciales, no se devengará IVA, puesto que su naturaleza es indemnizatoria, siempre que la indemnización se calcule a tanto alzado, sin guardar relación directa con el perjuicio causado. Esto es lo que se desprende de la Sentencia analizada. Y por tanto, deberíamos plantearnos si es ajustada a Derecho comunitario la redacción del artículo 78.Tres.1º LIVA en relación con el artículo 78.Dos.5º LIVA, pues parece que a la vista del fallo del Tribunal deberían excluirse de la base imponible del IVA las cantidades percibidas en concepto de indemnización, con independencia de si se recogen en un contrato de arras u otro tipo.

Nuestro artículo 78.Tres.1º LIVA en relación con el 78.Dos.5º de la misma Ley, al ordenar que se integren en la base imponible del IVA las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de la operaciones sujetas al impuesto sin tener en cuenta la naturaleza indemnizatoria de tales percepciones, resulta contrario a lo previsto en la Sexta Directiva -ahora Directiva 2006/112/CE- interpretada ésta por el TJCE en la sentencia que comentamos.

Recientemente, la DGT en consulta vinculante V0517/08, ha establecido que cuando una de las partes resuelve un contrato y la otra se queda con parte de la contraprestación en concepto de indemnización por los daños y perjuicios sufridos, esa retención del precio no está sujeta a IVA. La consulta supone un cambio de criterio de la postura que, como hemos mencionado supra, ha mantenido hasta ahora este Centro Directivo, y viene motivada precisamente por el criterio fijado por el TJCE en la sentencia que comentamos.

2. Antecedentes

La Société thermale, domiciliada en Francia, tiene por objeto la explotación de establecimientos termales, incluidas actividades hoteleras y de restauración. Esta sociedad percibe cantidades por adelantado, en concepto de arras, en el momento en que los clientes realizan las reservas de estancias, las cuales son deducidas del pago ulterior de las prestaciones de la estancia o conservadas por la sociedad en el caso de desistimiento de los clientes.

A juicio de la administración tributaria, las arras que habían sido percibidas y conservadas tras la anulación de reservas por parte de los clientes estaban sujetas al IVA, por lo que se le giraron liquidaciones por 12.814 euros. Las liquidaciones fueron objeto de reclamaciones y recursos ante el tribunal administratif de Pau, la cour administrative d'appel de Bourdeaux, y el Conseil d'État. Este último decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando el comprador hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y el vendedor conserva las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos de venta de prestaciones de servicios sujetas al [IVA], ¿deben esas cantidades considerarse remuneraciones de la prestación de la reserva y, como tales, sujetas al [IVA], o bien indemnizaciones por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido con ocasión del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declara que

Los artículos 2, apartado 1, y 6, apartado 1, 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, deben interpretarse en el sentido de que las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicio hotelero sujetas al impuesto sobre el valor añadido deben considerarse, cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y esas cantidades quedan en poder del empresario de un establecimiento hotelero, indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto.

5. Fundamentos de la sentencia

“Con carácter preliminar, es preciso señalar, por un lado, que la definición del concepto de arras puede variar de un Estado miembro a otro, y, por otro lado, que el ejercicio de la facultad de desistimiento vinculada a las arras puede producir consecuencias diferentes en función del Derecho nacional aplicable. Así, de las observaciones del Gobierno francés se desprende que en Derecho francés el ejercicio de dicha facultad exonera, en principio, completamente a la parte que desiste de las consecuencias del incumplimiento del contrato, mientras que, en varios Estados miembros, en una situación como ésta, subsiste la posibilidad de exigir daños y perjuicios por encima del importe de las arras conservadas” (apartado 17).

“En el presente asunto, se examina el supuesto en el que la parte que ha abonado las arras tiene la facultad de reconsiderar sus compromisos, perdiendo dichas arras, y la otra parte, dispone de esta misma facultad, devolviéndolas duplicadas, sin proceder al examen de los derechos que una de las partes podría invocar después del ejercicio de dicha facultad por la otra parte” (apartado 18).

“De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que sólo puede responderse afirmativamente a la primera solución formulada en la cuestión prejudicial si existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas (...) Ahora bien, en el presente asunto, hay que señalar que estos requisitos no se cumplen”. (Apartados 19 y 20).

“La conclusión del contrato y, por consiguiente, la existencia de un vínculo jurídico entre las partes no dependen normalmente del pago de arras. Dado que éstas no son un elemento constitutivo del contrato de alojamiento, se presentan tan sólo como un elemento facultativo que pertenece a la autonomía de la voluntad de las partes” (apartado 21).

“Así, un cliente puede presentar por correo, o incluso oralmente, una solicitud de reserva de estancia, cuya aceptación por parte del empresario del establecimiento hotelero puede, en función de la práctica contractual que éste siga, efectuarse por correo, o incluso oralmente, sin que se reclamen arras. Una aceptación de la solicitud de reserva conforme a estas modalidades no dejará de dar lugar a la constitución, entre las partes de un vínculo jurídico que obligue a este empresario a abrir un expediente a nombre del cliente y reservar-le su estancia” (Apartado 22).

“El pago de arras por parte del cliente y la obligación del empresario del establecimiento hotelero de no contratar con un tercero, en la medida en que esto le impida respetar el compromiso adquirido con respecto a su cliente, tampoco pueden considerarse, en contra de lo que sostiene el Gobierno francés, prestaciones recíprocas, ya que, en este caso, dicha obligación emana directamente del contrato de alojamiento y no del pago de las arras” (...) “La obligación de cumplimiento efectivo de dicho contrato no depende tampoco de una eventual indemnización o penalización por mora, ni de la existencia de prenda o de arras, sino que emana del propio contrato. (Apartados 23 y 24).

“Así, cuando tras la formalización de una reserva, el empresario de un establecimiento hotelero ejecuta la prestación convenida, no hace sino cumplir con el contrato concluido con su cliente, conforme al principio según el cual los contratos deben ser ejecutados. Por lo tanto, el respeto de esta obligación no puede ser calificado como una contraprestación de las arras pagadas” (Apartado 25).

“Dado que la obligación de efectuar la reserva deriva del propio contrato de alojamiento y no de las arras pagadas, no existe una relación directa entre el servicio prestado y la contrapartida recibida (...) El hecho de que el importe de las arras, en caso de ocupación de la habitación reservada, se impute al precio de dicha habitación confirma que estas arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable” (Apartado 26).

“(…) Procede examinar, para responder al órgano jurisdiccional remitente, si estas arras constituyen indemnizaciones por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido como consecuencia del desistimiento del cliente (...) las partes contratantes tienen libertad para definir, dentro del respeto de las disposiciones imperativas y del orden público, el contenido de su relación jurídica, incluidas las consecuencias de un eventual desistimiento o del incumplimiento de sus obligaciones. No obstante, tienen la posibilidad de remitirse a los diferentes instrumentos del Derecho civil, en vez de definir detalladamente sus obligaciones” (Apartados 27 y 28).

Las arras “constituyen el indicio de la conclusión de un contrato, en la medida en que su pago implica una presunción de la existencia de dicho contrato. En segundo lugar, las arras incitan a las partes a ejecutar dicho contrato, ya que la parte que las ha abonado puede perder la cantidad correspondiente, y la otra debería, llegado el caso, devolverlas duplicadas si es ella la causante del incumplimiento. En tercer lugar, las arras constituyen una indemnización a tanto alzado, dado que su pago dispensa a una de las partes de probar el importe del perjuicio sufrido cuando la otra parte no cumple con lo estipulado” (apartado 30).

“Mientras que, en el caso de un desarrollo normal del contrato, las arras se imputan al precio de los servicios prestados por el empresario del establecimiento hotelero y están, por tanto, sujetas al IVA, la conservación de las arras de que se trata en el procedimiento principal es, por el contrario, la consecuencia del ejercicio por parte del cliente de la facultad de desistimiento que se había puesto a su disposición y sirve para indemnizar a dicho empresario de los efectos del desistimiento. Una indemnización de estas características no constituye la retribución de una prestación y no forma parte de la base imponible del IVA” (apartado 32).

“Esta conclusión no queda invalidada, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno portugués, ni por el hecho de que, en la mayoría de los casos, el importe del perjuicio sufrido y el de las arras conservadas no coincidan, ni por la posibilidad de que las habitaciones liberadas a causa del desistimiento puedan ser ocupadas por nuevos clientes. En efecto, al tratarse de un indemnización a tanto alzado, es normal que el importe del perjuicio antes mencionado pueda ser superior al de las arras conservadas por el empresario del establecimiento hotelero o estar por debajo de dicho importe” (Apartado 33).

“Además, la norma conforme a la cual, cuando el responsable del incumplimiento del contrato es el empresario del establecimiento hotelero, la restitución se eleva al doble del importe de las cantidades abonadas en concepto de arras, corrobora la calificación de estas últimas como indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato y no como remuneración de una prestación (...) es evidente, que el cliente de dicho empresario no realiza ninguna prestación en favor de este último” (Apartado 34).

“Al no constituir, por un lado, el abono de las arras la retribución percibida por el empresario de un establecimiento hotelero en concepto de contrapartida efectiva de un servicio autónomo e individualizable prestado a su cliente, y, por otro lado, al tener por objeto la conservación de las arras, tras el desistimiento del cliente, la reparación de las consecuencias de la falta de ejecución del contrato, procede considerar que ni el abono de las arras, ni su conservación, ni su devolución duplicada entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva” (Apartado 35).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala segunda) De 20 de septiembre de 2007

■ **Asunto:** C-177/06

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España

■ **Síntesis:** «Ayudas de Estado – Régimen de ayudas – Incompatibilidad con el mercado común – Decisión de la Comisión – Ejecución – Supresión del régimen de ayudas – Suspensión de las ayudas pendientes de pago – Recuperación de las ayudas ya otorgadas – Incumplimiento – Motivos de defensa – Ilegalidad de la decisión – Imposibilidad absoluta de ejecución»

I. Comentario

La sentencia resuelve un **recurso por incumplimiento** contra España interpuesto por la Comisión por ayudas fiscales en el País Vasco. Se condena a España y no es la primera vez. En efecto, un caso similar al que comentamos fue resuelto por Sentencia del mismo Tribunal de 14 de diciembre de 2006, asuntos acumulados C485/03 a C490/03. También se trataba de ayudas fiscales concedidas por las tres diputaciones forales de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa. Aquella sentencia fue también desestimatoria de las pretensiones de España y objeto de condena en costas. Allí se trataba de seis Decisiones respecto a seis ayudas estatales ilegalmente ejecutadas por España en las tres provincias del País Vasco, dos en

cada una de ellas, una en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones y otra en forma de reducción de la base imponible. Aquí se trata de la exención durante diez años del Impuesto sobre Sociedades que se implantó por las tres provincias vascas para favorecer la creación de empresas.

Las tres Decisiones que se declaran incumplidas decretaron que España suprimiría el régimen, adoptaría todas las medidas necesarias para obtener de los beneficiarios la recuperación de las ayudas puestas a su disposición ilegalmente, e informaría a la Comisión en un plazo de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma.

En efecto, conforme al Derecho comunitario, cuando la Comisión (a quien el artículo 88 Tratado CE atribuye la competencia para decidir acerca de la compatibilidad de una medida con el mercado común o de su autorización) compruebe que unas ayudas no son compatibles con el mercado común, puede ordenar al Estado miembro que recupere dichas ayudas de los beneficiarios.

Como es sabido, los Estados miembros deben notificar a la Comisión todo proyecto de concesión de una nueva ayuda, que no podrá llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte una decisión autorizándola; la ausencia de notificación determinará la calificación de la ayuda como ilegal, y si es declarada incompatible con el mercado común, la obligación del Estado miembro de adoptar todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda con los correspondientes intereses desde la fecha en que la ayuda estuvo a disposición del beneficiario. Sólo si el incentivo es calificado por la Comisión como *ayuda existente*, la Comisión tiene el poder de exigir a los Estados miembros una mera modificación del régimen de ayudas, la fijación de requisitos de procedimiento o la supresión del régimen; la diferencia entre *ayuda existente* y *ayuda ilegal* es, pues, que si se trata de esta última, hay obligación de recuperar la ayuda exigiendo su reintegro a quien se benefició de la misma. A este respecto, el período de prescripción aplicable no es el de cuatro años de nuestra Ley General Tributaria sino el de diez años que fijan las normas comunitarias.

La supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad y tiene por objeto restablecer la situación anterior a su otorgamiento. Este objetivo sólo se logra una vez que las ayudas de que se trata, más, en su caso, los intereses de demora, han sido devueltas por el beneficiario o por las empresas que las han disfrutado efectivamente. En efecto, a través de la devolución, el beneficiario pierde la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores, y así queda restablecida la situación anterior a la concesión de la ayuda. El principal objetivo del reembolso de una ayuda de Estado pagada ilegalmente es, por tanto, eliminar la distorsión de la competencia provocada por la ventaja competitiva procurada por la ayuda ilegal.

Dos son las cuestiones básicas que se tratan. Se dictamina sobre si ha habido incumplimiento, primero con base en la excepción puesta por España de que en realidad no hay incumplimiento porque las Decisiones, al ser ilegales, no debían cumplirse; y luego, porque se niega no haber suprimido las ayudas y no haber intentado la recuperación de las ayudas ya dadas.

En efecto, en el caso que analizamos, **España ha incumplido su obligación de adoptar las medidas necesarias para que los regímenes de ayudas no sigan produciendo efectos y de efectuar sin dilación la recuperación de las ya otorgadas.** Es más, España no niega haber incumplido, y lejos de basar su defensa en *imposibilidad absoluta* de cumplir con las Decisiones controvertidas (único argumento que, según la Comisión, podría oponerse), **excepciona el incumplimiento con base en una pretendida ilegalidad de las Decisiones en cuestión. Subsidiariamente, alega que en realidad no hay incumplimiento.**

Como puede verse por ejemplo en la Sentencia del mismo Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 2005, en el asunto C415/03, apartado 35, ello no es motivo suficiente. En aquella ocasión, el Tribunal dijo que «el Gobierno griego no ha proporcionado explicación alguna dirigida a demostrar la existencia de una eventual imposibilidad absoluta de proceder a la recuperación de dicha deuda» y que «conforme a reiterada jurisprudencia, **el único motivo de defensa que un Estado miembro puede alegar contra un recurso por incumplimiento, interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, es la imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la decisión** en la que se ordena la recuperación». El Tribunal se remitió entonces a las sentencias de 29 de enero de 1998, Comisión/Italia, C280/95, apartado 13, y de 3 de julio de 2001, Comisión/Bélgica, C378/98, apartado 30).

También en el caso del incumplimiento de Grecia se había alegado imposibilidad de ejecutar una Decisión, y el Tribunal allí también afirmó que «según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la condición de la imposibilidad absoluta de ejecución no se cumple cuando el Gobierno demandado se limita a comunicar a la Comisión las dificultades jurídicas, políticas o prácticas que suscita la ejecución de la decisión, *sin emprender actuación real alguna* ante las empresas interesadas con el fin de recuperar la ayuda y sin proponer a la Comisión modalidades alternativas de ejecución de dicha decisión que permitieran superar tales dificultades». Todos los «esfuerzos» de las autoridades griegas para recuperar las ayudas fueron considerados insuficientes, pues se limitaron a gestiones procedimentales y administrativas, a acuerdos parciales de pago de deudas y a operaciones de compensación, que además fueron «bien tardías, bien incompletas o carentes de fuerza vinculante, y que, en cualquier caso, no consiguieron la recuperación efectiva de las cantidades debidas».

También en la Sentencia de 12 de diciembre de 2002, en el asunto C-209/00, Comisión de las Comunidades Europeas, contra República Federal de Alemania, el Tribunal recordó que el único motivo que un Estado miembro puede invocar en su defensa contra un recurso por incumplimiento, interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, es la imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la Decisión (remitiéndose a su vez a la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 2001, Comisión/Francia, C-261/99, apartado 23).

Como advierte el Tribunal, **contra un recurso por incumplimiento de una Decisión no puede oponerse la excepción de que las Decisiones son ilegales**, máxime cuando España no ha presentado recurso de anulación contra la mismas, pero también por el mero hecho de que **las Decisiones gozan de presunción de legalidad**; por tanto, **aunque existan recur-**

sos de anulación contra las mismas ante el Tribunal de Primera Instancia, siguen siendo obligatorias en todos sus elementos. Sólo podría oponerse que las Decisiones en cuestión adolecen de un vicio que ponga en cuestión la propia existencia del acto, y España no ha alegado esto en sus escritos.

Entiendo lógico, por tanto, con arreglo a esta jurisprudencia y argumentos, que se condene a España, que no ha llevado a cabo ninguna medida, ni siquiera parcial o administrativa, tendente a cumplir con lo dispuesto en las Decisiones de la Comisión.

En segundo lugar, se alega por el Reino de España que en realidad no ha habido incumplimiento respecto de las ayudas ya otorgadas, porque los regímenes fiscales de que se trata han dejado de producir efectos. El Tribunal dice que incumbía a España garantizar la derogación de las ayudas y suspender la exención a los que aún no la hubieran disfrutado, cosa que nuestro país no demuestra haber hecho, por lo que son fundadas las imputaciones de la Comisión.

Respecto de la recuperación de las ayudas otorgadas, que debe hacerse sin dilación y con arreglo al procedimiento interno establecido en el Estado miembro de que se trate, el Tribunal recuerda que sólo cabe oponer imposibilidad absoluta de obtener dicho reintegro, alegación que tampoco ha sido invocada por España, que se limitó a alegar que el procedimiento utilizado (a saber, el de declaración de lesividad de actos anulables) es el adecuado. Es decir, **España ni siquiera ha alegado dificultades para obtener la devolución de las ayudas**. Al no haber aportado ni un solo documento que acredite quiénes son los beneficiarios de las ayudas, cuál es su cuantía y qué procedimiento efectivamente se ha incoado para obtener la devolución, España no demuestra haber cumplido, de lo que se deduce lógicamente que el recurso está fundado.

En otras ocasiones, el Tribunal de Justicia ha tenido que enfrentarse a «dificultades» de diversa índole planteadas por los Estados miembros que manifestaban «imposibilidad» de llevar a cabo la recuperación. Se trataba de dificultades concretas y a todas ellas el Tribunal ha encontrado solución, impidiendo que se consolidaran las ayudas ilegales.

Entre ellas puede destacarse la planteada en los asuntos acumulados C-328/99 y C-399/00, República Italiana y SIM 2 Multimedia SpA, resuelta por Sentencia de 8 de mayo de 2003. En aquel caso, como alegó la Comisión ante el Tribunal de Justicia, si se le permitiera, sin más, a una empresa que se encuentre en dificultades y a punto de declararse en quiebra crear, durante el procedimiento de investigación formal sobre las ayudas que le afectan individualmente, una filial para transferirle, antes de concluir el procedimiento de investigación, sus activos más rentables, se admitiría la posibilidad de que cualquier sociedad sustrajese dichos activos del patrimonio de la empresa matriz en el momento de la recuperación de las ayudas, lo que amenazaría con privar de efectos a dicha recuperación en todo o en parte. Por ello, y para evitar que la Decisión de recuperación de las ayudas pierda su eficacia práctica y que continúe el falseamiento del mercado, la Comisión puede verse obligada a exigir que la acción de recuperación no se limite a la empresa originaria sino que se amplíe a aquella que continúe su actividad utilizando los medios de producción cedidos, cuando determinados elementos de la cesión permitan constatar que existe una continuidad económica entre las dos empresas.

También es interesante el caso resuelto por Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 11 de mayo de 2005, en los asuntos acumulados T111/01 y T133/01, Saxonia Edelmetalle GmbH, y J. Riedemann. En aquella ocasión, el importe de las ayudas se encontraba en las cuentas de la sociedad holding, y el Tribunal sostuvo que la Comisión no puede legítimamente imputar de forma automática la obligación de devolución de las ayudas controvertidas a las empresas designadas como beneficiarias iniciales de las ayudas autorizadas, pues ese planteamiento ignora la regla según la cual corresponde a la empresa que ha *disfrutado efectivamente* de las ayudas utilizadas de manera abusiva restituir la ventaja de la que se ha beneficiado. Y en aquel caso, resulta que una parte de las ayudas debía imputarse a las filiales, por corresponder a la utilización efectiva de las ayudas. Para demostrar este extremo las autoridades alemanas aportaron informe de un auditor de cuentas. Las autoridades alemanas añadieron también que el importe imputable a las filiales había sido notificado a la Comisión en el marco de la segunda privatización de las empresas de que se trata.

Vista la jurisprudencia comunitaria al respecto y vistos los problemas que plantean otros Estados miembros, la alegación de España de tener previsto un procedimiento de lesividad de actos anulables que entiende adecuado, parece fuera de lugar.

Una medida que puede adoptarse para dar solución a este problema es la elaboración de una ley con carácter urgente. La sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 2005, en el asunto C-148/04, revela cómo, por ejemplo, la República italiana, para dar cumplimiento a una Decisión que consideró incompatible una ventaja fiscal concedida a los bancos (consistente en una reducción del tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, para los bancos que realizasen una operación de fusión o una reestructuración similar, durante los cinco períodos impositivos siguientes, a condición de que los beneficios se ingresaran en una reserva especial sometida a un período de no distribución), lo que hizo fue suspender esta reducción impositiva mediante un Decreto-Ley de medidas fiscales y financieras urgentes. Este Decreto-Ley, convertido posteriormente en Ley, obligó a los bancos beneficiarios de las ayudas a devolver, con una fecha límite, los impuestos no ingresados como consecuencia de la aplicación del régimen de ayudas más los correspondientes intereses de demora. Nada impide al Gobierno español promover también un Decreto ley, que tiene el mismo carácter de urgencia que el italiano, para ordenar la devolución.

Llegados a este punto, viene a la mente **la pregunta de si puede el beneficiario de una de estas ayudas fiscales, posteriormente declaradas incompatibles con el Ordenamiento comunitario, y que se ve obligado a devolverlas y con intereses, plantear algún tipo de demanda o recurso basándose en una vulneración de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica**. Este problema ya fue planteado por alguna empresa del País Vasco por otras ayudas fiscales concedidas en algunos Territorios Históricos, y el Tribunal de Justicia vino a contestar que *todo agente económico diligente* debe, a fin de depositar su confianza legítima en la legalidad de la concesión de una ayuda, poder comprobar si se ha observado el procedimiento previsto en el artículo 88 CE (esto es, el de notificación previa a la Comisión, para que ésta efectúe el control de las ayudas que pretenden concederse).

Tanto en aquella ocasión (Sentencia de 11 de noviembre de 2004, Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión, asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02) como en alguna otra posterior (Sentencia de 15 de diciembre de 2005, asunto C-148/04, Unicredito Italiano SpA y Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova I), el Tribunal ha sostenido que, habida cuenta el carácter imperativo del control de las ayudas estatales que con arreglo al artículo 88CE efectúa la Comisión, **las empresas beneficiarias de una ayuda sólo pueden depositar una confianza legítima en la validez de una ayuda cuando ésta se concede con observancia del procedimiento que prevé dicho artículo, y que todo agente diligente debe poder realizar esta comprobación.** Es más, la recuperación de una ayuda otorgada al margen del procedimiento del artículo 88CE constituye un riesgo previsible para el operador beneficiario de la misma. Y dado que el reintegro es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad, no puede en ningún caso considerarse una medida desproporcionada respecto a los objetivos de las disposiciones del Tratado.

2. Antecedentes

En 1993 las tres provincias vascas de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa adoptaron medidas fiscales para favorecer la creación de empresas, en concreto, la exención durante diez años del Impuesto sobre Sociedades.

La Comisión inició en el año 2000 procedimientos formales de investigación de acuerdo con el artículo 88 CE apartado 2.

Las tres diputaciones incoaron Recursos de anulación ante el Tribunal de Primera Instancia contra las decisiones que les concernían.

La Comisión adoptó, al término de los procedimientos de investigación, las Decisiones controvertidas, calificando de ayuda estatal el régimen fiscal de que se trata y declarándolo incompatible con el mercado común. Se daba un plazo de dos meses para que España comunicase la adopción de medidas de ejecución de las mismas.

Las Decisiones fueron notificadas a España y el plazo expiró sin comunicación alguna por parte de nuestro país.

Las tres Diputaciones forales interpusieron recursos contra las Decisiones negativas, asuntos que se encuentran pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia.

La Comisión decide, a la vista de la correspondencia y recordatorios inatendidos, interponer recurso por incumplimiento, por considerar que España sigue sin informar acerca de la ejecución de las Decisiones controvertidas.

3. Cuestiones planteadas

Estamos ante un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, el 4 de abril de 2006, por la Comisión de las Comunidades Europeas, como parte demandante, contra el Reino de España, como demandada. Mediante su recurso, la

Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que, al no haber adoptado en el plazo previsto todas las medidas necesarias para cumplir con lo dispuesto en los artículos 2 y 3 las Decisiones:

- 2003/28/CE de la Comisión, de 20 diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Álava (España) (DO 2003, L 17, p. 20),
- 2003/86/CE de la Comisión, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (España) (DO 2003, L 40, p. 11), y
- 2003/192/CE de la Comisión, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (España) (DO 2003, L 77, p. 1) (en lo sucesivo, en su conjunto, «Decisiones controvertidas»),

o, en cualquier caso, al no haber comunicado dichas disposiciones a la Comisión conforme a lo dispuesto en el artículo 4 de dichas Decisiones, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dichas disposiciones.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

- 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 3 de las Decisiones:
 - 2003/28/CE de la Comisión, de 20 diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Álava (España),
 - 2003/86/CE de la Comisión, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (España), y
 - 2003/192/CE de la Comisión, de 20 de diciembre de 2001, relativa a un régimen de ayudas ejecutado por España en 1993 en favor de algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (España),

al no haber adoptado en el plazo previsto todas las medidas necesarias para dar cumplimiento a dichas disposiciones.

- 2) Condenar en costas al Reino de España.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la excepción de ilegalidad de las Decisiones:

- 33 (...) el Reino de España no ha alegado en sus escritos que las Decisiones controvertidas adolecieran de un vicio que pudiera poner en cuestión la propia existencia de dichos actos.
- 34 En cualquier caso, el Gobierno español no puede invocar de modo eficaz, remitiéndose a la sentencia Comisión/Italia, antes citada, los recursos de anulación pendientes ante el Tribunal de Primera Instancia, formulados por las Diputaciones Forales interesadas.
- 36 (...) las Decisiones controvertidas gozan de presunción de legalidad y que, a pesar de la existencia de los recursos de anulación, siguen siendo obligatorias en todos sus elementos para el Reino de España (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 26).
- (...) no es admisible que un Estado miembro oponga la ilegalidad de una decisión negativa de la Comisión cuando está pendiente ante el juez comunitario un recurso de anulación contra dicha decisión (véanse, en asuntos en que estaban pendientes recursos de anulación, las sentencias de 27 de junio de 2000, Comisión/Portugal, C404/97, Rec. p. I4897, y de 1 de junio de 2006, Comisión/Italia, C207/05, no publicada en la Recopilación).

Sobre el incumplimiento en sí mismo

- 43 El Gobierno español no niega que no se hayan derogado los regímenes de ayuda ni que no se hayan suspendido los derechos de exención fiscal a los que aún no se había dado curso.
- 44 Por lo tanto, están fundadas las imputaciones de la Comisión relativas a los artículos 2 y 3, apartado 1, segunda frase, de cada una de las Decisiones controvertidas.

Sobre las imputaciones relativas a las obligaciones de recuperación de las ayudas ya otorgadas

- 46 Es jurisprudencia reiterada que el único motivo que un Estado miembro puede invocar en su defensa contra un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, es la imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la decisión (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Comisión/Francia, apartado 23, y Comisión/España, apartado 45, y la sentencia de 12 de mayo de 2005, Comisión/Grecia, C415/03, Rec. p. I3875, apartado 35).
- 48 El Reino de España no invoca la imposibilidad absoluta de ejecutar estas disposiciones.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala primera) Del 27 de septiembre de 2007

■ **Asunto: C-409/04**

■ **Partes:** : *The Queen, a instancia de: Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd y Commissioners of Customs & Excise*

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Adquisición intracomunitaria – Entrega intracomunitaria – Exención – Bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro – Pruebas – Medidas nacionales de lucha contra el fraude»

I. Comentario

La sentencia de referencia responde a una petición de decisión prejudicial planteada por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Reino Unido), en **un caso de un posible fraude de IVA en operaciones intracomunitarias**, fraudes que se suelen producir en las operaciones intracomunitarias aprovechando la exención de las entregas en otro Estado miembro. No se trata aquí de un fraude de tipo carroussel, ni existen sociedades pantalla, pero se resuelve con los mismos parámetros que ya utilizó el Tribunal en casos de este tipo, esto es, acudiendo a los principios y a la comprobación de si existió buena fe en quien realizó las operaciones, sin saber que estaba inserto en un posible fraude aun habiendo adoptado todas las medidas a su alcance para ello.

Como es sabido, en la Sexta Directiva del IVA se incluye un régimen transitorio para las operaciones intracomunitarias de modo que, desde la abolición de las fronteras entre los Estados miembros y hasta que los Estados se pongan de acuerdo en establecer un sistema de tributación en origen (esto es, en el Estado miembro de origen de los bienes entregados), se crea un hecho imponible denominado adquisiciones intracomunitarias de bienes, en virtud del cual se grava con el IVA la adquisición, y no la entrega, que queda exenta.

En realidad, explica el Tribunal, la entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen una única realidad económica: toda adquisición intracomunitaria de bienes, sujeta al Impuesto, tiene como corolario una entrega intracomunitaria, que para evitar la doble imposición, lógicamente está exenta en el Estado miembro de partida: la operación tributa en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, y por aplicación del principio de neutralidad, la entrega está exenta.

Sentadas estas premisas básicas, pero esenciales para comprender la respuesta del Tribunal, corresponde ahora comentar la misma. Son cuatro las cuestiones prejudiciales propuestas por la High Court of Justice del Reino Unido, en su habitual finura a la hora de analizar con detalle cada precepto y cada concepto y buscar la interpretación correcta y ajustada Derecho comunitario.

En primer lugar se plantea, en esencia, si cuando se habla de adquisición intracomunitaria de bienes y su correlativa entrega en otro Estado miembro, es necesario demostrar que el bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que en consecuencia, la mercancía ha abandonado físicamente el territorio del Estado. La cuestión es complicada porque el contrato celebrado entre las partes en el litigio principal establecía como condición de entrega la conocida como “ex Works”, cláusula recogida entre los “Incoterms 2000” que implica que la mercancía se debe poner a disposición del adquirente en un almacén propio de la empresa que entrega, por tanto, en el Estado miembro del que efectúa la entrega intracomunitaria exenta, en el caso el Reino Unido, y no en el territorio de quien efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes.

El posible problema se solucionaría con las cartas de transporte internacional que la adquirente entregaba a Teleos y resto de empresas vendedoras. En estas cartas de porte CMR se describían los bienes y se indicaba la dirección de la entrega, así como el vehículo que las había transportado, todo ello debidamente firmado por el adquirente.

El problema viene cuando los Comissioners, tras un tiempo de haber aceptado estos documentos como válidos, descubren que el destino indicado en los documentos era falso, que los transportistas no existían y que los vehículos tampoco. A pesar de reconocer que Teleos y el resto no estaban implicados en el fraude, y que no tenían razones siquiera para dudar de que los teléfonos vendidos hubieran salido del país, entienden que, puesto que las mercancías no han salido del Reino Unido, no puede hablarse propiamente de bienes objeto de expedición o entrega fuera del Estado, por tanto, no aplicaría la exención, y en consecuencia exigen a Teleos el IVA por la entrega de los móviles.

Para Teleos y resto de recurrentes en el pleito principal, el término “expedido” significa que los bienes son enviados a un destino particular o a un destinatario, es decir, sería un término que pondría el acento en la salida y que no implicaría transporte físico. Sin embargo, el Tribunal, en su habitual rechazo a las interpretaciones estrictamente literales de los términos, acude a su doctrina de que los conceptos respecto de los cuales, por su interpretación literal, puedan obtenerse resultados diversos, han de interpretarse según el contexto, teniendo en cuenta el objetivo y la estructura de la norma comunitaria en la que se insertan.

Así, el objetivo de la Sexta Directiva en su régimen transitorio sería que el ingreso fiscal se produjese en el Estado en el que tiene lugar el consumo final de los bienes. Si se estableció este régimen fue porque, el que no hubiera ya fronteras entre los Estados, no significaba que los bienes no fueran a ser físicamente trasladados de un estado a otro; precisamente ese traslado físico es lo que distinguiría las operaciones intracomunitarias de las interiores. Por tanto, **el desplazamiento físico es imprescindible para hablar de adquisición intracomunitaria de bienes.**

Los conceptos tienen, además, ya lo ha reiterado el TJCE en varias ocasiones, carácter objetivo, de forma que se aplican con independencia de los fines y resultados de las operaciones de que se trate. Esto mismo se dijo en otros casos en los que también se daban posibles fraudes de IVA intracomunitario.

El hecho de que la intención de Teleos y el resto fuera realizar una entrega intracomunitaria no es un dato suficiente. **Lo que debe indagarse es la naturaleza objetiva de la operación de que se trate**, y realizar investigaciones a fin de averiguar la intención del sujeto, si era efectuar o no una entrega intracomunitaria, no es acorde con el objetivo del sistema común de IVA. En definitiva, es necesario que esa entrega se produzca físicamente.

Por último, si analizamos el contexto en el que se circunscriben las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, se comprende que siempre tiene que haber al menos dos Estados implicados y que debe haber una transferencia de mercancía entre ellos; de otro modo, se estaría ante operaciones interiores.

Así ha resuelto el Tribunal de forma conjunta las dos primeras cuestiones. Afirmado ya que **es necesaria la entrega física**, se plantea el tema de la prueba de que la misma se ha efectuado, a quién compete, y si se puede perjudicar a quien realiza una entrega exenta sin saber que el adquirente comete fraude. En esencia, la tercera cuestión es la pregunta de si puede obligarse a un proveedor de buena fe que ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre dichos bienes cuando las mencionadas pruebas resulten ser falsas; en particular, si tiene incidencia el que el proveedor no haya participado en el fraude fiscal.

El Tribunal explica que el problema existe precisamente porque no hay fronteras entre los Estados miembros, lo cual dificulta el control de la entrega física de las mercancías. **Es lógico que las autoridades tengan que verificar que las mercancías han abandonado su territorio**. Para ello deben respetarse, a priori, es decir, a la hora de establecer las condiciones de aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias, los principios de proporcionalidad (no ir más allá de lo necesario para alcanzar el fin perseguido) y seguridad jurídica.

Sería contrario a la seguridad jurídica fijar una lista de documentos a presentar a las autoridades competentes para alcanzar la exención, aceptar en un primer momento estos documentos como pruebas que justifican el derecho a la exención y posteriormente obligar al proveedor a pagar el IVA porque el adquirente ha cometido un fraude.

Sería contrario a la proporcionalidad el establecer un régimen que, en lugar de prevenir el fraude fiscal, lo que hiciera fuera imputar toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor; independientemente de su implicación o no en el fraude, porque un régimen de responsabilidad como éste no necesariamente protege del fraude y del abuso del adquirente.

Y a posteriori, es decir, en la recaudación, aun cuando los Estados pueden tomar medidas para asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude, deben hacerlo con respeto al principio de neutralidad (principio que se opone a que prestaciones de servicios

similares y que compiten entre sí sean tratadas en el IVA de diversa manera). Sería contrario a este principio, dice el Tribunal, el que los proveedores tuvieran que pagar ellos mismos el Impuesto, puesto que los proveedores que realizan entregas en el interior de un país no soportan los impuestos repercutidos; se vulneraría este principio si se hiciera de peor condición a los sujetos que realizasen entregas intracomunitarias.

Finalmente el Tribunal sale al paso de la opinión de los recurrentes, según la cual las medidas adoptadas suponen un obstáculo a la libre circulación de mercancías. El TJCE explica que la lucha contra el fraude justifica restricciones a la libre circulación, aunque lógicamente, éstas no pueden hacer que los operadores económicos se encuentren en peor situación que la que tenían antes de la abolición de las fronteras. La prueba de la entrega y de la adquisición intracomunitaria no puede hacerse ya por documentos de las autoridades aduaneras, pero es lícito exigir alguna prueba, luego pueden exigirse a los proveedores medidas que permitan comprobar que se ha asegurado de que la operación no le conduce a participar en un fraude. Si el proveedor cumple con sus obligaciones y adopta toda medida razonable a su alcance para asegurarse su exclusión del fraude, es posible excluirle del pago del IVA.

La cuarta cuestión que se plantea al Tribunal es si el hecho de que se haya presentado, por parte del adquirente, declaración de haber realizado una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino, es suficiente a efectos de la exención en el IVA. El Tribunal responde que, aunque puede ser un indicio del traslado físico de la mercancía, y en ese sentido una prueba adicional, no constituye sin embargo prueba concluyente a efectos de tal exención.

2. Antecedentes

Teleos vende teléfonos a la empresa Total Telecom (TT), domiciliada en España, acordando poner los bienes a disposición de TT en un almacén en Reino Unido de la compañía Euro-cellars Ltd. A pesar de ser estas las condiciones de entrega, pretende acogerse a la exención de IVA de las entregas intracomunitarias.

Por cada operación Teleos recibía una carta de porte días después de la venta, en la que TT certificaba que los teléfonos móviles habían llegado a su lugar de destino.

En un primer momento los Commissioners aceptaron dichos documentos, como prueba de que los bienes habían salido fuera del Reino Unido, de manera que las entregas estaban exentas de IVA cumpliendo todos los requisitos que les exigía la normativa en la que se amparaban. Teleos tenía derecho al reembolso del impuesto soportado.

Pero los Commissioners descubrieron que las cartas de portes eran falsas, y que la mercancía no salía de Reino Unido. Y exigieron el pago del IVA correspondiente a las entregas a la empresa Teleos. TT por su parte había reclamado a las autoridades españolas el reembolso del IVA soportado por la adquisición intracomunitaria de teléfonos.

Teleos interpone recurso contra las decisiones de los Commissioners por las que se le exigía el pago del IVA. La High Court of Justice England and Wales suspende el procedimiento y plantea cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

La High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) En las circunstancias pertinentes [del litigio principal], ¿debe entenderse el término "expedido" del artículo 28 *bis*, apartado 3, de la Sexta Directiva (adquisición intracomunitaria de bienes) en el sentido de que la adquisición intracomunitaria se produce cuando
- a) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se transmite al adquirente y los bienes son entregados por el proveedor mediante su puesta a disposición del adquirente (que está registrado a efectos de IVA en otro Estado miembro), con arreglo a un contrato de compraventa EXW mediante el cual el adquirente asume la responsabilidad de trasladar los bienes a un Estado miembro diferente del de entrega, en un almacén de seguridad situado en el Estado miembro del proveedor; y los documentos contractuales u otras pruebas documentales indiquen que la intención es que los bienes sean transportados a continuación hacia un destino en otro Estado miembro, pero los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega, o
 - b) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se transmite al adquirente y los bienes inician, si bien no concluyen necesariamente, su viaje hacia un Estado miembro diferente (en particular, si los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega); o
 - c) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se ha transmitido al adquirente y los bienes han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega en un viaje hacia un Estado miembro diferente?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que las entregas de bienes están exentas de IVA cuando
- los bienes se entreguen a un adquirente que está registrado a efectos de IVA en otro Estado miembro; y
 - el adquirente contrate la adquisición de los bienes sobre la base de que, una vez que haya adquirido el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario en el Estado miembro del proveedor, deberá encargarse de transportar los bienes desde el Estado miembro del proveedor a un segundo Estado miembro, y;

- a) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan sido entregados por el proveedor mediante su puesta a disposición del adquirente, con arreglo a un contrato de compraventa EXW mediante el cual el adquirente asume la responsabilidad de trasladar los bienes a un Estado miembro diferente del de entrega, en un almacén de seguridad situado en el Estado miembro del proveedor; y los documentos contractuales u otras pruebas documentales indiquen que la intención es que los bienes sean transportados a continuación hacia un destino en otro Estado miembro, pero los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega; o
 - b) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan iniciado, si bien no necesariamente concluido, su viaje hacia un Estado miembro diferente (en particular, los bienes todavía no han abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega); o
 - c) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y los bienes hayan salido del territorio del Estado miembro de entrega en un viaje hacia un segundo Estado miembro; o
 - d) el poder de disponer de los bienes en calidad de propietario se haya transmitido al adquirente y pueda acreditarse asimismo que los bienes han llegado efectivamente al Estado miembro de destino?
- 3) En las circunstancias pertinentes [del litigio principal], cuando un proveedor que actúe de buena fe, tras haber presentado una solicitud de devolución, haya ofrecido a las autoridades competentes de su Estado miembro pruebas objetivas que, en el momento de su recepción, confirmasen aparentemente su derecho a obtener una exención sobre determinados bienes con arreglo al artículo 28 *quater*, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y las autoridades competentes hayan aceptado inicialmente dichas pruebas a efectos de la exención, ¿en qué circunstancias, en su caso, pueden las autoridades competentes del Estado miembro de entrega, no obstante, exigir posteriormente al proveedor el pago del IVA correspondiente a dichos bienes cuando reciban nuevas pruebas que a) pongan en duda la validez de las anteriores pruebas o b) demuestren que las pruebas presentadas eran sustancialmente falsas, si bien sin conocimiento o implicación del proveedor?
- 4) ¿Se ve afectada la respuesta a la tercera cuestión prejudicial por el hecho de que existan pruebas de que el adquirente presentó declaraciones ante las autoridades tributarias del Estado miembro de destino, en la medida en que en dichas declaraciones se incluyeron como adquisiciones intracomunitarias las adquisiciones objeto de dichas solicitudes, el adquirente anotó una cantidad supuestamente en concepto de impuesto de adquisición y dedujo asimismo dicha cantidad como impuesto soportado con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Los artículos 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, y 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, deben interpretarse, habida cuenta del término «expedido(s)» que figura en dichas disposiciones, en el sentido de que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.
- 2) El artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor; que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude.
- 3) El hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria.

5. Fundamentos de la sentencia

- 27 Los requisitos que deben reunirse para que una operación pueda calificarse de adquisición intracomunitaria y esté sujeta al IVA están previstos en el artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva. Además de los requisitos que precisan la calidad del vendedor y del adquirente, determinados en el apartado 1, letra a), de dicho artículo, el apartado 3, párrafo primero, del mismo artículo supedita la adquisición intracomunitaria a dos requisitos, a saber; por una parte, el traslado al adquirente del poder de disponer como propietario de un bien mueble corporal y, por otra parte, la expedición o el transpor-

te de dicho bien con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, «hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien».

- 30 Teleos y otros estiman que el término «expedido(s)» significa que los bienes de que se trata son enviados a un destino particular o a un destinatario. Se basan en una interpretación literal de dicho término y alegan que una comparación de todas las versiones lingüísticas demuestra que el término que respectivamente se utiliza en ellas pone el énfasis en la salida de la expedición y no implica el transporte físico completo de los bienes fuera del Estado miembro del proveedor.
- 35 Ahora bien, ante la posibilidad de diversas interpretaciones literales de un concepto, procede, para determinar su alcance, recurrir al contexto en el que se inscribe teniendo en cuenta el objetivo y la estructura de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de junio de 1990, *Velker International Oil Company*, C185/89, Rec. p. 12561, apartados 16 y 17; de 5 de junio de 1997, *SDC*, C2/95, Rec. p. 13017, apartado 22, y de 19 de abril de 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C455/05, Rec. p. 10000, apartado 20).
- 36 Se desprende del objetivo perseguido por el régimen transitorio previsto en el título XVI *bis* de la Sexta Directiva, a saber, la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase la sentencia *EMAG Handel Eder*, antes citada, apartado 40), que dicho régimen fue creado para regular particularmente el desplazamiento intracomunitario de bienes.
- 37 Al haber sustituido al sistema de importaciones y exportaciones entre los Estados miembros, como se recordó en el apartado 21 de esta sentencia, este régimen se distingue claramente del que regula las operaciones efectuadas en el interior del país. La condición previa para la aplicación de tal régimen es el carácter intracomunitario de una operación y, en particular, un desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro. En efecto, dicha condición relativa al paso de fronteras entre Estados miembros es un elemento constitutivo de una operación intracomunitaria que la distingue de aquella que tiene lugar en el interior del país.
- 38 Además, igual que otros conceptos que definen las operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 12 de enero de 2006, *Optigen y otros*, C354/03, C355/03 y C484/03, Rec. p. 1483, apartado 44; de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, C439/04 y C440/04, Rec. p. 16161, apartado 41), los conceptos de entrega y de adquisición intracomunitarias tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate.
- 39 Contrariamente a la argumentación de Teleos y otros, según la cual la intención del proveedor y del adquirente de efectuar una operación intracomunitaria es suficiente para calificarla de tal, procede observar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de la administración tributaria de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo sería contraria a los objetivos del sistema común del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones

inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (véase la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C4/94, Rec. p. 1983, apartado 24, y las sentencias, antes citadas, Optigen y otros, apartado 45, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 42).

- 40 En consecuencia, es necesario que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias sea efectuada sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros.
- 41 Dicha interpretación viene igualmente corroborada por el contexto en el que se inscriben la entrega y la adquisición intracomunitarias de bienes (...).
- 44 Con carácter preliminar es preciso observar que, aunque la entrega y la adquisición intracomunitarias de bienes estén sujetas a la condición objetiva del desplazamiento físico fuera del Estado miembro proveedor, como se desprende de la respuesta dada a las dos primeras cuestiones, resulta difícil para la administración fiscal, debido a la abolición del control en las fronteras entre los Estados miembros, saber con certeza si las mercancías han abandonado físicamente el territorio del referido Estado miembro o no. Por lo tanto, las autoridades fiscales proceden a tal verificación principalmente sobre la base de las pruebas presentadas por los sujetos pasivos y de sus declaraciones.
- 45 Como se desprende de la primera parte de la primera frase del artículo 28 *quater*, parte A, de la Sexta Directiva, es competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria. Sin embargo, es necesario recordar que, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C286/94, C340/95, C401/95 y C47/96, Rec. p. 17281, apartado 48, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C384/04, Rec. p. 14191, apartados 29 y 30).
- 46 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la recaudación *a posteriori* del IVA resulta igualmente que las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C110/98 a C147/98, Rec. p. 11577, apartado 52; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C454/98, Rec. p. 16973, apartado 59, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C255/02, Rec. p. 11609, apartado 92).
- 50 Por tanto, sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro, que ha previsto las condiciones para la aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, al fijar, en particular, una lista de documentos que procede presentar a las autoridades competentes, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados por el proveedor como pruebas que justifican el derecho a la exención, pueda posteriormente obligar a dicho proveedor a pagar el IVA correspondiente a

dicha entrega, cuando resulte que con motivo de un fraude cometido por el adquirente, fraude del que el proveedor no tenía ni había podido tener conocimiento, los bienes de que se trata no han abandonado, en realidad, el territorio del Estado miembro de entrega.

51 Ahora bien, obligar al sujeto pasivo a presentar una prueba concluyente de que los bienes han abandonado físicamente el Estado miembro de entrega no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones. Por el contrario, dicha obligación lo coloca en una situación de incertidumbre en lo relativo a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o en cuanto a la necesidad de incluir el IVA en el precio de venta.

52 En segundo lugar, por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 46 de su sentencia *Molenheide* y otros, antes citada, que, de conformidad con dicho principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata.

En consecuencia, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas *Molenheide* y otros, apartado 47, y *Federation of Technological Industries* y otros, apartado 30).

58 Es cierto que el objetivo de prevenir el fraude fiscal justifica a veces el establecimiento de exigencias elevadas respecto a las obligaciones de los proveedores. No obstante, el reparto del riesgo entre el proveedor y la administración tributaria tras un fraude cometido por un tercero debe ser compatible con el principio de proporcionalidad. Además, en lugar de prevenir el fraude fiscal, un régimen que imputa toda la responsabilidad por el pago del IVA al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude, no protege necesariamente, al sistema armonizado del IVA, del fraude y del abuso del adquirente. Este último, si estuviese exento de toda responsabilidad, podría, en efecto, ser incitado a no expedir o a no transportar los bienes fuera del Estado miembro de entrega y a no declararlos a los fines del IVA en los Estados miembros de destino previstos.

59 En lo que se refiere, en tercer lugar, al principio de neutralidad fiscal, procede recordar que este principio se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase la sentencia de 7 de diciembre de 2006, *Eurodental*, C240/05, Rec. p. II 1479, apartado 46).

60 Ahora bien, si los proveedores de que se trata en el litigio principal estuvieran obligados a pagar ellos mismos *a posteriori* el IVA, no se respetaría el referido principio, puesto que los proveedores que efectúan las operaciones en el interior del país jamás soportan los impuestos repercutidos, habida cuenta de que se trata de un impuesto

indirecto sobre el consumo. Por tanto, los sujetos pasivos que llevaran a cabo una operación intracomunitaria, en condiciones como las del litigio principal, se encontrarían en una posición menos ventajosa que la de los sujetos pasivos que efectúan una operación interna (véase, en este sentido, por lo que respecta al derecho a deducir, la sentencia Eurodental, antes citada, apartado 47).

- 61 Por lo que respecta, en cuarto lugar, al argumento de Teleos y otros, según el cual las medidas adoptadas por las autoridades del Reino Unido obstaculizan la libre circulación de mercancías, procede observar, por una parte, que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C487/01 y C7/02, Rec. p. 15337, apartado 76, y Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 54) susceptible de justificar, en determinadas circunstancias, la existencia de restricciones a la libre circulación de mercancías.
- 62 Por otra parte, como sostiene acertadamente la Comisión, es igualmente importante garantizar que la situación de los operadores económicos no sea menos favorable que la que existía antes de la abolición de los controles en las fronteras entre los Estados miembros, puesto que un resultado de tales características sería contrario a la finalidad del mercado interior; que está dirigido a facilitar los intercambios entre ellos.
- 64 A este respecto, también es importante recordar que, a tenor del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude sin que éstas puedan dar lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.
- 65 Además, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia aplicable por analogía al litigio principal, no sería contrario al Derecho comunitario exigir que el proveedor adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véanse, por lo que respecta al fraude de tipo «carrusel», las sentencias antes citadas Federation of Technological Industries y otros, apartado 33, y Kittel y Recolta Recycling, apartado 51).
- 66 Por tanto, el hecho de que el proveedor actuara de buena fe, que adoptase toda medida razonable a su alcance y que su participación en un fraude quedara excluida constituyen elementos importantes para determinar la posibilidad de obligar posteriormente a dicho proveedor a pagar el IVA.
- 67 Por el contrario, como destaca la Comisión, una vez que el proveedor ha cumplido sus obligaciones relativas a la prueba de una entrega intracomunitaria, es al adquirente a quien debe considerarse responsable del IVA en el Estado miembro de entrega cuando no ha cumplido la obligación contractual de expedir o transportar los bienes fuera de dicho Estado.

- 71 En el marco del régimen transitorio de adquisición y de entrega intracomunitarias es necesario, con vistas a garantizar la correcta recaudación del IVA, que las autoridades tributarias competentes verifiquen, unas independientemente de las otras, si se reúnen los requisitos de la adquisición intracomunitaria así como de exención de la correspondiente entrega. Por tanto, aunque la presentación por el adquirente de una declaración tributaria relativa a la adquisición intracomunitaria puede constituir un indicio del traslado efectivo de los bienes fuera del Estado miembro de entrega, tal declaración no tiene, sin embargo, carácter concluyente a efectos de la prueba de una entrega intracomunitaria exenta.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala primera) Del 18 de octubre de 2007

■ **Asunto:** C-355/06

■ **Partes:** : J.A. van der Steen e *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kan-toor Utrecht*

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Actividad económica realizada con carácter independiente – Sociedad de responsabilidad limitada – Desarrollo de las actividades de la sociedad por una persona física que es a un tiempo el único administrador, accionista y empleado”

I. Comentario

La sentencia resuelve una petición de decisión prejudicial acerca de la interpretación del artículo 4, apartado 1, 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 («Sexta Directiva»), formulada en el marco de un litigio entre el *Sr. van der Steen* y el *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht Gooi/kantoor Utrecht* (en lo sucesivo, «inspector»), relativo a la desestimación de una reclamación presentada contra una resolución de éste último por la que se consideraba como una unidad fiscal única, a efectos de la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), a una sociedad y al propio demandante, único administrador, accionista y empleado de la citada sociedad.

La pregunta del tribunal holandés es si, a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (que explica, a efectos de IVA, qué debe entenderse por realizar con carácter independiente una actividad, a los efectos de ser considerado sujeto pasivo del IVA), una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad, que ésta sí, es sujeto pasivo, y que realiza estas actividades en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y trabajador, debe ser considerada sujeto pasivo del IVA, en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

La cuestión a dilucidar por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 18 de octubre de 2007 que comentamos es si una persona física que realiza actividades en nombre y por cuenta de una sociedad, en cumplimiento de un contrato de trabajo, puede ser considerada sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que aunque está vinculado con la sociedad por una relación laboral, es por otra parte el único accionista de la misma, así como su administrador y único trabajador.

Un claro antecedente lo encontramos en la sentencia de 6 de noviembre de 2003, asunto *Karageorgou* y otros, asuntos C-78/02 a C-80/02, en la que el Tribunal aclaró que el término «con carácter independiente» recogido en el apartado 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva, excluye del gravamen no sólo a los asalariados sino también a las personas «que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario». Se trataba allí de unos traductores que ejercían su actividad en una relación de subordinación con respecto al Ministerio de Asuntos Exteriores, subordinación al menos por lo que atañe a las condiciones en que realizaban su trabajo y a la retribución. Dado que la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente era que los traductores ejercían su actividad en una relación de subordinación, la respuesta del Tribunal fue que no eran sujetos pasivos de IVA, por carecer su actividad del “carácter independiente” que exige la Directiva.

En la sentencia que es objeto del presente comentario, el problema es bien semejante, pues también aquí existe una clara relación de subordinación, explicitada en un contrato de trabajo. Según los antecedentes jurisprudenciales proporcionados por la sentencia *Karageorgou*, dado que existe expresamente una relación de subordinación laboral, no habría lugar a considerar al sr. *van der Steen* en ningún caso sujeto pasivo del IVA.

Distinta podría ser la respuesta, entiendo, si conforme a la legislación nacional, la situación descrita no se entendiera que consiste en una relación de dependencia, y se considerara a la persona física que es, a su vez, único trabajador, único socio y único administrador de una sociedad, como el empresario mismo. Pero, ya se advirtió en el asunto *Karageorgou*, que el Tribunal de Justicia sólo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma comunitaria a partir de los hechos que le proporcione el órgano jurisdiccional nacional y que no podía pronunciarse sobre la índole de las relaciones existentes entre los traductores y el Ministerio de Asuntos Exteriores. Dado que para responder a las cuestiones prejudiciales, debe basarse en la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente, es el órgano jurisdiccional quien debería decir si existe o no

relación de subordinación, como se dijo en el caso de los traductores con respecto al Ministerio de Exteriores.

Hasta aquí el asunto es claro y se resuelve en virtud del artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva, que aclara que los términos «con carácter independiente» excluyen del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculados por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

La novedad de este asunto respecto al anterior es que aquí se cuestiona el párrafo segundo del apartado 4 del mencionado artículo, que dispone que los Estados miembros *quedarán facultados para considerar como un solo sujeto pasivo* a las personas establecidas en el interior del país que *gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculados entre sí* en los órdenes financiero, económico y de organización.

La respuesta del Tribunal es que en la situación del litigio principal un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo del IVA, porque existe una relación de subordinación entre él y la sociedad. Relación de subordinación que se distingue por tres circunstancias clave:

Una, que los contratos eran celebrados por la sociedad y que la sociedad pagaba a la persona física un sueldo mensual, sobre el que practicaba retenciones en concepto de Impuesto sobre la Renta y deducciones por cotizaciones a la Seguridad Social. Ello evidencia, afirma el Tribunal, que el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

Dos, que cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su propio nombre, por cuenta propia y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad. La responsabilidad era de la sociedad.

Y tres, que el Sr. van der Steen no soporta el riesgo económico de su actividad, dado que no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.

Trae a colación el Tribunal –para negar su aplicación al caso que nos ocupa– la sentencia de 27 de junio de 1996, *Asscher* (C107/94, Rec. p. I3089), en la que se consideró que el director de una sociedad de la que era el único accionista, no ejercía su actividad en el marco de una relación de subordinación. Ahora bien, en aquel caso se trataba de dilucidar, no si era sujeto pasivo del IVA, sino si era posible, a efectos de la libre circulación de personas, considerarlo un trabajador en el sentido del artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) o una persona que ejerce una actividad no asalariada en el sentido del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).

Otro precedente jurisprudencial, no citado por el Tribunal, lo constituye el asunto C-210/04, resuelto por sentencia de 23 de marzo de 2006, en la que se insiste en que “el

artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de sujetos pasivos, calificando de tales a las personas que realicen una actividad económica con carácter independiente. El apartado 4 de este mismo artículo aclara que el término con carácter independiente excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica que cree lazos de subordinación, especialmente en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”.

Se trataba en aquel asunto de dilucidar si una sucursal de banco debía considerarse sujeto pasivo independiente, y el Tribunal contestó que no, porque faltaba un elemento esencial para considerar la independencia y rechazar la subordinación, a saber, la asunción de riesgo. Así el Tribunal dijo que “la sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, tales como, por ejemplo, el hecho de que un cliente no devuelva un préstamo. El banco, como persona jurídica, asume este riesgo” y la sucursal no dispone, en cuanto tal, de un capital de dotación. Por lo tanto, el riesgo derivado de la actividad económica es asumido íntegramente por el banco, y la sucursal depende de éste, constituyendo junto con el mismo un único sujeto pasivo.

Y a juicio del Tribunal, no deja de considerarse existente la relación de subordinación en este caso, ni aun teniendo el precedente de la sentencia de 27 de enero de 2000, *Heerma* (C23/98, Rec. p. 1419). En aquella ocasión, se trataba también de un socio que lo que hacía era arrendar un bien a la sociedad civil con la que se hallaba relacionado. Allí, lógicamente, el Tribunal dijo que el alquiler constituía una prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva y que el socio, que cedía en arrendamiento el inmueble, actuaba con carácter independiente, en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, aun cuando fuera simultáneamente gerente de la sociedad arrendataria.

Ahora bien, en el asunto *Heerma* el Tribunal de Justicia reconoció que la solución podría ser distinta de considerarse de aplicación precisamente el apartado segundo del párrafo cuarto del artículo 4 de la Sexta Directiva (es decir, la posibilidad de considerar un único sujeto pasivo a las personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas), pero en aquella ocasión se decidió que no procedía examinar esta disposición, dado que la Administración neerlandesa no había invocado en el procedimiento principal la unidad fiscal a efectos de dicha disposición.

En la sentencia de 18 de octubre de 2007 tampoco se entiende aplicable este párrafo segundo, en este caso por la existencia de una relación laboral. En efecto, el Tribunal soluciona el asunto argumentando que, como el recurrente en el proceso principal era trabajador por cuenta ajena, nunca podría ser considerado sujeto independiente, y por tanto, nunca podría ser sujeto pasivo; luego entonces, negada la mayor, no procede la menor: no siendo siquiera sujeto pasivo, no cabe cuestionarse si podría ser unidad fiscal a efectos del IVA con la empresa de la que depende.

Nuestra Ley 37/1992 define sujeto pasivo trasponiendo la Directiva, y aunque no es tan clara como la neerlandesa (que define empresario como “cualquier persona que desarrolle de forma independiente una actividad económica”), por supuesto exige la independencia, pues en el artículo 5 se define actividad empresarial como la que implica ordenación

por cuenta propia de factores de producción y en el artículo 7 se excluyen, declarando su no sujeción, los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales.

Sin embargo, España no ha hecho uso de la facultad que le concedía la Directiva de considerar unidad fiscal a efectos de IVA a las personas independientes jurídicamente pero vinculadas firmemente entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización., como sí ha hecho la Ley neerlandesa, que dice:

“Las personas físicas y los organismos a efectos de la Ley General de Tributos del Estado que sean empresas a efectos del presente artículo, que tengan su domicilio o estén establecidos en los Países Bajos o que tengan en ellos un establecimiento estable y que estén vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y organizativo de forma tal que constituyan una unidad, serán considerados, a instancia o no de uno de ellos, como un solo empresario mediante resolución recurrible del inspector; a partir del primer día del mes siguiente al mes en el que el inspector adoptó tal resolución. Mediante orden ministerial se podrán adoptar normas sobre formación, modificación y terminación de la unidad fiscal”.

Por tanto, la relevancia para España de la sentencia comentada se circunscribe a la constatación de que, cuando existe una relación de dependencia, no cabe considerar la existencia de actividad económica independiente ni de sujeto pasivo del Impuesto. Y que para determinar si esta relación existe ha de atenderse a la normativa laboral.

Puede traerse a colación la Sentencia n. 688/1997, de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, de fecha 15 de julio, en la que se dice con claridad que la calificación de dependiente o no de una relación es materia que se resuelve con la legislación laboral. En la misma puede leerse:

“Estos particulares conducen a la consecuencia de que el trabajo efectuado lo fue en régimen de independencia y con organización propia, lo que impide concurren los requisitos establecidos por el RD 1438/1985, no existiendo la relación laboral que posibilitaría aplicar el artículo 5.4.º de la Ley del IVA y así establecer que la actividad de prestación de servicios no debía tributar y ello por no concurrir en el actor la condición de sujeto pasivo del impuesto”.

2. Antecedentes

El Sr. van der Steen explotaba una *empresa individual* que prestaba servicios de limpieza. Por este motivo era empresario a efectos de la Ley sobre el IVA. En un momento dado, pasó a ser director y único accionista de una sociedad que prosiguió la actividad que venía ejerciendo anteriormente la empresa individual. La sociedad como tal era empresaria a efectos de la Ley sobre el IVA.

El Sr. van der Steen había celebrado con la sociedad un contrato de trabajo y percibía un sueldo fijo mensual y una paga anual de vacaciones y la sociedad practicaba retención a efectos del impuesto sobre la renta sobre dicho sueldo. El Sr. van der Steen era el único empleado de la sociedad.

Cuando la sociedad ya no pudo hacer frente a sus deudas, presentó solicitud y fue declarada en quiebra. Antes de ello, el Sr. van der Steen había solicitado al inspector que se le atribuyera *un número de IVA distinto del de la sociedad* con el fin de *no constituer con su sociedad una unidad fiscal* a efectos de la Ley sobre el IVA.

Pero a juicio del inspector, el Sr. van der Steen y la sociedad constituían una unidad fiscal conforme al artículo 7, apartado 4, de la Ley neerlandesa sobre el IVA. El Sr. van der Steen interpuso reclamaciones y recursos y el *Gerechtshof te Amsterdam*, órgano jurisdiccional, estimó que la decisión del inspector sólo se justificaría *si el interesado cumpliera los requisitos para poder ser considerado como un empresario en el sentido de la Ley sobre el IVA*, si bien no tiene la certeza de que esta conclusión sea compatible con el Derecho comunitario, pues a su juicio no hay una auténtica relación de dependencia con respecto a la sociedad. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7, apartado 4, de la Ley sobre el IVA, que es la norma por la que se adapta el Derecho nacional a lo dispuesto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, puede considerarse que el interesado realiza sus actividades de forma independiente aunque no se considere que desarrolle actividades económicas con carácter independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la mencionada Directiva.

3. Cuestiones planteadas

El *Gerechtshof te Amsterdam* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que si una persona física tiene como única actividad el ejercicio efectivo de todas las funciones derivadas de las actividades de una sociedad de responsabilidad limitada de la que es administrador único, socio único y único “miembro del personal”, tales actividades no tienen carácter económico porque se realizan en el marco de la administración y representación de la sociedad de responsabilidad limitada y, por tanto, no se llevan a cabo en el tráfico económico?»

4. Fallo del Tribunal

“A efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, 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, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 4, de la referida Directiva”.

5. Fundamentos de la sentencia

“(…) el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva considera como sujeto pasivo a una persona que realice con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 del mismo artículo” (apartado 18).

“El artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva aclara que los términos «con carácter independiente» excluyen del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculados por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario” (apartado 19).

“El apartado 4, párrafo segundo, del mencionado artículo dispone que, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29 de la Sexta Directiva, los Estados miembros quedarán facultados para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización” (apartado 20).

“En este sentido, procede constatar que, en una situación como la del litigio principal, debe admitirse que existe una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata” (apartado 21).

“(…) si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas” (apartado 22).

“(…) cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta” (apartado 23).

“(…) el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad” (apartado 24) y “el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas” (apartado 25).

“(…) un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva” (apartado 26).

“Las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher (C107/94, Rec. p. 13089) y de 27 de enero de 2000, Heerma (C23/98, Rec. p. 1419), no pueden sustentar una interpretación distinta de la referida disposición” (apartado 27).

“En el asunto principal, está acreditado que el Sr. van der Steen, aun siendo el único administrador y el único accionista de la sociedad, ejercía sus funciones en el marco de un contrato de trabajo. De ello se deduce que la situación del Sr. van der Steen no era la descrita en la sentencia Heerma, antes citada, y que, como ha señalado el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, en la medida en que los servicios que el interesado prestaba a la sociedad quedaban comprendidos dentro del ámbito de aplicación del citado contrato de trabajo, los mismos estaban en principio excluidos del ámbito de aplicación del IVA por los términos inequívocos del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva” (apartado 30).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala primera) De 13 de diciembre de 2007

■ **Asunto:** C-374/06

■ **Partes:** : BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH y Hauptzollamt Bielefeld

■ **Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Directiva 92/12/CEE – Productos objeto de impuestos especiales – Marcas fiscales – Salida irregular de un régimen suspensivo – Robo – Puesta a consumo en el Estado miembro en el que se produjo el robo – No reembolso de las marcas fiscales de otro Estado miembro ya fijadas en los productos robados»

I. Comentario

En esta sentencia, el Tribunal resuelve una cuestión prejudicial en materia de impuestos especiales que incide de lleno en la **lucha contra el fraude fiscal** por operaciones entre Estados miembros. En el asunto principal intervienen dos empresas, una empresa irlandesa llamada Carroll, que fabrica cigarrillos, y una empresa alemana llamada Tuxedo, que adquiere “marcas fiscales” de las autoridades fiscales alemanas y que las fija en los paquetes de cigarrillos. Carroll expide estos cigarrillos a un socio comercial establecido en Países Bajos y le roban en el puerto de Irlanda los cigarrillos.

Se da aquí un caso de doble imposición, pues tanto Carroll como Tuxedo han pagado impuestos por el tabaco, aunque las marcas fiscales no sean propiamente impuesto, sino anticipo del mismo. Y ello a pesar de que el Tribunal resuelve aplicando la normativa vigente, esto es, la Directiva 92/12. En efecto, la Directiva precisa que el impuesto se devenga

en el momento de la puesta a consumo, pero que mediante marcas fiscales se puede dar lugar a una percepción anticipada del impuesto especial. Cuando el operador económico pega las precintas a las cajetillas de tabaco, dice el tribunal, puede considerarse que el Estado ha percibido, de forma anticipada, los impuestos especiales sobre el producto. Ahora bien, también las normas sobre el devengo aplicadas al caso implicarían que el robo se debería considerar una salida irregular del régimen suspensivo, y que por tanto, el devengo se produce en el Estado miembro en que tuvo lugar el robo, es decir en Irlanda.

Aun aplicando la Directiva comunitaria, se va a producir un supuesto de doble imposición, que el Tribunal consiente, alegando que el legislador comunitario no ha hecho de la prevención de la doble imposición un límite absoluto. Es más, a su entender **prima la prevención de los abusos y fraudes sobre el principio de imposición en un solo Estado miembro.** Permitiendo, por tanto, que por los mismos cigarrillos se pague dos veces, el Tribunal consiente que un Estado se niegue a devolver el importe pagado por las precintas en un caso como el de autos.

El caso analizado da un paso más respecto de la jurisprudencia sentada en el asunto C494/04, resuelto por sentencia de 15 de junio de 2006, que ya comenté en la Revista Técnica Tributaria nº 76 (enero-marzo 2007). Se trataba allí de la posibilidad de pedir la devolución del Impuesto especial sobre las Labores del tabaco neerlandés pagado por *Landewijck*, quien explotaba un comercio al por menor de tabaco y quien, habiendo realizado dos solicitudes de precintas, y habiendo encargado a una empresa de mensajería que le entregara dichas precintas, *supuestamente no había recibido las mismas*. El Tribunal respondió allí que dado que no ha probado el recurrente que la *desaparición* de dichas precintas se deba a *caso fortuito o fuerza mayor*, no podía considerar contraria a derecho la decisión del inspector de no devolver el importe satisfecho por las precintas a cuenta del Impuesto sobre el tabaco.

La Directiva comunitaria, si bien prevé la posibilidad de devolver el Impuesto en caso de *destrucción* de las precintas o sellos fiscales, *no contempla el caso de la desaparición* de las mismas como un supuesto en que deba proceder la devolución de lo satisfecho, lo cual se deja en manos de los Estados miembros. En aquel asunto el problema era que Holanda no establece esta posibilidad. Ya resaltamos que tampoco lo hace nuestra Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Y ello, como dijo el Tribunal, no sólo no va en contra de la Directiva (que no se opone a que los Estados hagan recaer el riesgo la pérdida de las precintas sobre el adquirente), sino que además es acorde con uno de los objetivos de la normativa comunitaria, que es la *prevención de los abusos y fraudes* que podrían producirse de concederse la devolución a quien simplemente alegase haber extraviado las citadas precintas.

Algo semejante viene a decir en esta sentencia, aunque aquí quizás se afirme con mayor rotundidad, pues se dice expresamente que **el legislador comunitario ha privilegiado la prevención de abusos y fraudes en perjuicio del principio de imposición en un solo Estado miembro.**

En aquella sentencia se analizó el principio de proporcionalidad, negando su vulneración desde el momento en que las normas nacionales no excluyen las posibilidades de devolución por caso fortuito o fuerza mayor. Se dijo que está justificado que (salvo esos casos) el adquirente de precintas asuma el riesgo de su pérdida, pues las mismas no son deuda tributaria, pero tienen en sí mismas un valor intrínseco.

En esta sentencia, remitiéndose a la sentencia de 15 de junio de 2006, vuelve a decirse que **no se vulnera el principio de proporcionalidad**; la diferencia en los hechos, que es que allí las precintas no se habían fijado al producto y en el caso que hoy analizamos sí, no tiene relevancia ni puede conducir a un resultado distinto al allí alcanzado. Tanto en un caso como en otro se resalta que las precintas o marcas fiscales tienen un valor intrínseco, y ese valor intrínseco las distingue de un documento que meramente acredite el pago de un impuesto. Tanto si están o no pegadas a las cajetillas de cigarrillos hay riesgo de fraude, pues si bien allí podían venderse las precintas, aquí pueden introducirse las cajetillas de tabaco en el mercado oficial del Estado que emitió las marcas fiscales. Existe en ambos casos riesgo de fraude.

En el mercado de las labores del tabaco hay riesgos innegables de ventas ilegales o en el mercado negro. Aquí el riesgo es si cabe mayor, puesto que las cajetillas podrán venderse incluso en el mercado oficial, al estar provistas de las precintas. La única manera de evitar la doble imposición sería probar que se han destruido las marcas fiscales del Estado que las emitió. **Si no es posible controlar el destino de los productos robados, es perfectamente legítimo negarse a devolver el coste de las marcas fiscales**, pues es precisamente esta imposibilidad la que demuestra la realidad del riesgo de que estas mercancías sean vendidas en el Estado emisor de las precintas.

2. Antecedentes

La empresa alemana Tuxedo adquirió del Hauptzollamt por marcas fiscales para cigarrillos fabricados en Irlanda por Carroll y destinados al mercado alemán. Tuxedo envió las marcas fiscales a Carroll, que las fijó en los paquetes individuales de cigarrillos. Carroll expidió estos cigarrillos en régimen suspensivo intracomunitario a un socio comercial establecido en los Países Bajos. Sin embargo, todos los cigarrillos fueron robados en el puerto de Dublín (Irlanda).

Carroll pagó a la administración aduanera irlandesa 277.587,30 euros en concepto de impuestos especiales por la salida de los cigarrillos del régimen suspensivo en Irlanda.

Tuxedo solicitó al Hauptzollamt la devolución de la cantidad de 184.445,64 euros que había pagado por la adquisición de las marcas fiscales, puesto que dichas marcas ya no podían utilizarse para pagar el impuesto alemán sobre el tabaco. Según Tuxedo, se podía presumir que todos los cigarrillos robados se venderían en el mercado negro británico.

El Hauptzollamt denegó la devolución porque el adquirente debía correr con el riesgo de pérdida de las marcas fiscales. El Hauptzollamt consideró que no se podía descartar que los paquetes de cigarrillos robados provistos de las citadas marcas fiscales se vendiesen en el territorio fiscal alemán. Además, señaló que las marcas fiscales no habían sido destruidas ni anuladas, como exige el artículo 22, apartado 3, de la TabStG.

Tuxedo presentó entonces un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf, en el que, en esencia, alega que es contrario a la Directiva 92/12 exigir en concepto de marcas fiscales una cantidad que no es absorbida por un impuesto sobre el tabaco posterior o simultáneo. En caso contrario, se multiplicarían los impuestos.

El Hauptzollamt replica que, como consecuencia de la adquisición de las marcas fiscales alemanas, se devenga la correspondiente deuda. No es posible devolver el importe pagado por ese concepto, dado que no hubo restitución, destrucción o anulación de las citadas marcas. Aparte del impuesto sobre el tabaco percibido en Irlanda, no existe ningún otro impuesto alemán sobre el tabaco, sino una deuda que resulta de la adquisición de las marcas fiscales alemanas, de modo que no se puede hablar de doble imposición. Se produciría, ciertamente, una doble carga, pero ésta sería inherente a la Directiva 92/12. No habría ningún obstáculo a la libre circulación de mercancías sometidas a un impuesto especial, ya que esta doble carga sólo existe en el caso de una irregularidad anterior.

El Finanzgericht Düsseldorf plantea cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

Por estimar que necesita una interpretación de la Directiva 92/12 para resolver el litigio pendiente ante él, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la Directiva [92/12], en el sentido de que un Estado miembro, que ha percibido un impuesto especial sobre las labores de tabaco mediante la emisión de marcas fiscales, está obligado a devolver al adquirente de dichas marcas fiscales el importe pagado por ellas en el supuesto de que las labores de tabaco provistas de tales marcas fiscales en otro Estado miembro salieran de manera irregular del régimen suspensivo, a raíz de lo cual este [otro] Estado miembro recauda el impuesto especial sobre las labores de tabaco del operador establecido en dicho Estado que las ha enviado en régimen suspensivo intracomunitario?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003, por el que se adaptan a la Decisión 1999/468/CE las disposiciones relativas a los comités que colaboran con la Comisión en el ejercicio de sus competencias de ejecución previstas en los actos del Consejo adoptados con arreglo al procedimiento de consulta (unanimidad), no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de dichas marcas.

Fundamentos de la sentencia

- 25 El artículo 6 de la Directiva 92/12 precisa que el impuesto se devenga en el momento de la puesta a consumo (...).
- 26 (...) la entrega de marcas fiscales a un operador económico por un Estado miembro constituye, para ese Estado miembro, un modo de percepción anticipado del impuesto especial sobre los productos que el operador pretende poner a consumo en el citado Estado miembro.
- 27 Además, ha quedado acreditado que una marca fiscal, una vez fijada en los paquetes individuales de cigarrillos, como los controvertidos en el litigio principal, no puede ser separada de éstos sin ser destruida. Por lo tanto, cuando un operador económico fija las marcas fiscales emitidas por un Estado miembros sobre tales productos, que se propone poner a consumo en ese Estado miembro, procede considerar que dicho Estado miembro percibe de forma anticipada los impuestos especiales sobre esos mismos productos.
- 28 Así, en el asunto principal, BATIG pagó de forma anticipada el impuesto especial alemán correspondiente a los productos robados.
- 29 Por otra parte, cuando, como sucede en el asunto principal, las labores de tabaco que circulan en suspensión de impuestos especiales son robadas, su robo constituye una salida irregular de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, de modo que el impuesto se devenga en el Estado miembro en el que tuvo lugar el robo, conforme al artículo 20, apartado 1, de la misma Directiva.
- 30 Así, los impuestos especiales sobre los productos robados se devengaron en Irlanda.
- 31 Sin embargo, la circunstancia de que las marcas fiscales no pudieran servir para pagar los impuestos especiales no supone necesariamente, para los operadores afectados, un derecho a la devolución del importe pagado por la adquisición de las marcas.
- 32 (...) las marcas fiscales tienen un valor intrínseco que las distingue de los simples documentos que prueban el pago de una suma de dinero a las autoridades fiscales del Estado miembro de entrega de esas marcas.
- 33 En caso de pérdida, es posible que tales marcas se utilicen con fines ilícitos, ya que su mera presencia en productos sujetos al impuesto constituye una presunción de que se han pagado los impuestos especiales en el Estado miembro de entrega y, por lo tanto, autoriza su comercialización en ese Estado miembro.
- 34 (...) el mercado de los cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal [sentencias de 10 de diciembre de 2002, *British American Tobacco (Investments)* e *Imperial Tobacco*, C491/01, Rec. p. II 1453, apartado 87, y de 29 de abril de 2004, C222/01, Rec. p. I4683, apartado 72].
- 35 (...) cuando un operador económico que ha adquirido marcas fiscales es incapaz de presentar la prueba de que esas marcas no se utilizarán para vender productos suje-

tos al impuesto especial en el Estado miembro de entrega de las citadas marcas, ese Estado está legitimado para negarse a devolver el importe pagado.

- 38 (...) la Directiva 92/12 no se opone a que los Estados miembros establezcan normas nacionales que, en caso de desaparición de marcas fiscales, hagan recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida (sentencia Heintz van Landewijck, C-494/04, apartado 41).
- 39 El Tribunal de Justicia declaró asimismo que tales normas nacionales no pueden ser contrarias al principio de proporcionalidad. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró que una normativa nacional que permita al adquirente de las marcas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos, cuya prevención es precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartados 42 y 43).
- 40 Seguidamente, el Tribunal de Justicia consideró que unas normas nacionales que, en caso de desaparición de marcas fiscales, hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida, contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas marcas y no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que no excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como el de pérdida de las marcas por caso fortuito o fuerza mayor (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 44).
- 41 El Tribunal de Justicia descartó expresamente el argumento según el cual el riesgo de uso abusivo de las marcas fiscales desaparecidas era mínimo, declarando que este riesgo de uso abusivo no era inexistente (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 45).
- 46 Por otra parte, la posibilidad de obtener el reembolso de marcas fiscales alegando simplemente la desaparición de los productos sobre los que figuran éstas implica asimismo el riesgo de favorecer los abusos y los fraudes.
- 47 En efecto, en una situación como la del asunto principal, existe un riesgo considerable de que los productos robados sean vendidos en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales. Al estar provistos de marcas fiscales de ese Estado, tales productos pueden ser introducidos sin dificultad en el mercado oficial de las labores de tabaco de dicho Estado.
- 48 Es cierto que los productos robados dan lugar, en cualquier caso, a la percepción del impuesto especial en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. Sin embargo, no puede descartarse todo riesgo de fraude en el supuesto de que el importe de los impuestos especiales en vigor en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales sea más alto que el importe en vigor en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. En efecto, en ese supuesto, no puede descartarse que un operador deshonesto alegue el robo de su mercancía en el segundo Estado miembro, pague los impuestos especiales por un importe inferior al reembolso de las marcas fiscales obtenido del primer Estado miembro, y después venda finalmente esta mercancía, provista todavía de las citadas marcas, en el mercado de ese Estado.

- 53 (...) las marcas fiscales conservan un valor intrínseco incluso después de haber sido fijadas en los productos. Como se ha señalado en los apartados 46 a 49 de la presente sentencia, su mera presencia en los envases de venta de los productos robados puede favorecer su venta en el mercado oficial del Estado miembro de emisión de las citadas marcas en fraude de los intereses de ese Estado.
- 54 Este riesgo difiere del que supone generalmente para todos los Estados miembros el contrabando de labores de tabaco. En efecto, las labores de tabaco en las que no figuren marcas fiscales de un Estado miembro sólo pueden venderse en el mercado negro de ese Estado miembro.
- 55 Por otra parte, si bien la Directiva 92/12 tiene por finalidad efectivamente armonizar las modalidades de percepción del impuesto especial persiguiendo un doble objetivo de gravamen efectivo de los impuestos especiales en un solo Estado miembro, que es aquel en el que se produce la puesta a consumo, debe señalarse que el legislador comunitario no ha hecho de la prevención de la doble imposición un principio absoluto.
- 56 En efecto, como se desprende del artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12, cuando los productos puestos a consumo en un primer Estado miembro y a este efecto provistos de una marca fiscal de dicho Estado miembro estén destinados a ser consumidos en otro Estado miembro y se expiden a éste, para obtener la devolución del impuesto especial pagado en el primer Estado miembro, no basta con demostrar el pago de los impuestos especiales en el Estado de consumo, sino que es necesario también que las autoridades fiscales de ese Estado comprueben la destrucción de las marcas fiscales del primer Estado.
- 57 De esta disposición se desprende que, ante la imposibilidad de las autoridades fiscales del Estado miembro que emitió las marcas fiscales de poder comprobar la destrucción de tales marcas, los productos en los que se fijan éstas darán lugar al pago de impuestos especiales tanto en el Estado donde se pusieron a consumo como en aquel en el que están destinados a ser consumidos. En virtud de la citada disposición, el legislador comunitario privilegió la prevención de los abusos y fraudes en perjuicio del principio de imposición en un solo Estado miembro.
- 63 Debe añadirse que no existe ninguna obligación legal de fijación de marcas fiscales en los envases de productos objeto de impuesto especial antes de su salida del régimen suspensivo en el Estado miembro de emisión de tales marcas, puesto que los impuestos especiales por esos productos, por definición, no se han devengado todavía. Aun cuando necesidades prácticas justifiquen que un operador disponga lo necesario para que se fijen marcas fiscales durante el envasado de los productos sujetos a impuesto especial, a pesar de que dichos productos se encuentran en régimen suspensivo, tal como hizo Tuxedo en el asunto principal, no por ello deja de ser una elección efectuada libremente y con respecto a la cual el operador debe asumir las consecuencias en caso de robo de tales productos.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala segunda) De 18 de diciembre de 2007

■ **Asunto:** As. C-314/06

■ **Partes:** :Sociedad Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) y Administration des douanes et droits indirects, Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)

■ **Síntesis:** Directiva 92/12/CEE – Impuestos especiales – Hidrocarburos – Pérdidas – Franquicia de derechos – Fuerza mayor

I. Comentario

La sentencia tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la *Cour de cassation* (Francia), mediante resolución de 11 de julio de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de julio de 2006, sobre la interpretación del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO L 365 p. 46) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12).

Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad *Pipeline Méditerranée et Rhône* (SPMR), (en lo sucesivo, «SPMR»), por un lado, y la *Administration des douanes et droits indirects* (en lo sucesivo, «Administración») y la *Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières* (DNRED), por otro, respecto de impuestos especiales reclamados por la Administración a SPMR por un vertido de hidrocarburos de un oleoducto en el que dichos productos circulaban en régimen de suspensión de impuestos especiales, como consecuencia de fugas y, posteriormente, de la explosión de dicho oleoducto.

En cuanto al contenido, el Tribunal se enfrenta a un asunto en el que debe analizarse si se ha devengado el Impuesto especial a la fabricación e importación de hidrocarburos cuando se ha dado la circunstancia de que, por unas fugas seguidas de una explosión, se ha derramado una cantidad determinada de este fluido, 795.201 litros de combustible, y ello ha impedido su puesta a consumo.

Como es sabido, en estos Impuestos Especiales que gravan el consumo, la Directiva comunitaria 92/12 que los regula contempla dos casos de pérdidas que, acaecidas mientras se realiza el transporte y mientras dura el régimen suspensivo en que se encuentran las mercancías, podrán exceptuarse de gravamen: las debidas a caso fortuito o fuerza mayor y las inherentes a la naturaleza de estas mercancías (entre éstas, por ejemplo, piénsese en el alcohol, que por su naturaleza se evapora).

A juicio de SPMR, la compañía que explota el oleoducto y transporta hidrocarburos y fue parte en el procedimiento principal, su caso es un claro supuesto de fuerza mayor; pues para que ésta concurra entiende que basta con la condición de “irresistible” de la pérdida. Pero a juicio de la Administración fiscal francesa son necesarios tres requisitos, y no sólo uno, para que pueda apreciarse fuerza mayor; a saber: que las circunstancias que provoquen las pérdidas no sólo sean *irresistibles* sino *además imprevisibles y procedentes de una causa ajena al depositario autorizado*. Como vemos, para la empresa no sería necesario que la circunstancia que provoca la pérdida le sea ajena.

Subsidiariamente plantea en su recurso de casación que, de no ser considerada pérdida debida a fuerza mayor; sea considerada pérdida inherente a la naturaleza del fluido transportado.

Estas dos cuestiones son las que se elevan al Tribunal de Justicia por la *Cour de cassation*, en primer lugar cuál deba ser el concepto de fuerza mayor a efectos del artículo 14 de la Directiva de Impuestos Especiales 92/12, y en segundo lugar si las pérdidas debidas a un vertido accidental que, por las características del suelo en el que se han derramado, ha sido imposible recuperar; pueden ser consideradas inherentes a la naturaleza del hidrocarburo.

El solo hecho de que la *Cour de cassation* plantee cuestión prejudicial sobre el concepto de fuerza mayor llama la atención, tanto porque es un concepto sobre el que existe abundante doctrina y jurisprudencia en el ámbito nacional, como porque el concepto ya ha sido definido en otras ocasiones por el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. A mi juicio es digno de alabanza que un tribunal de casación tenga la humildad de considerar que debe plantear cuestión prejudicial porque tiene dudas acerca de la interpretación de un concepto como el de fuerza mayor. Y lo digo poniendo la vista en la actitud de nuestros tribunales, que raramente plantean una cuestión prejudicial.

Pues bien, el Tribunal de Justicia entiende que estamos ante un concepto, el de fuerza mayor; que debe ser interpretado de forma uniforme en todos los Estados miembros, por lo que es correcto que el Tribunal francés no haya interpretado el concepto de acuerdo con la legislación y doctrina francesas y haya remitido la cuestión prejudicial. El artículo 14 apartado 1 de la Directiva 92/12 dice así:

“El depositario autorizado se beneficiará de una franquicia por las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor; que sean comprobadas por las autoridades de cada Estado miembro. También se beneficiará, en régimen suspensivo, de una franquicia por las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos durante el proceso de producción y de transformación, el almacenamiento y el transporte. Cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las franquicias. Estas franquicias se aplicarán asimismo a los operadores a que se refiere el artículo 16 en el caso de transporte de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales”.

Dice el Tribunal que cuando este precepto preceptúa que cada Estado miembro deberá determinar las condiciones de concesión de las franquicias o pérdidas exceptuadas de gravamen, en casos de fuerza mayor o de pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos, no se está remitiendo a la legislación nacional más que para la determinación de las

condiciones de estas franquicias, pero no está dejando en manos de cada Estado miembro la conceptualización de la fuerza mayor.

Ciertamente, reconoce el Tribunal, hay ocasiones en que el concepto de fuerza mayor, así definido y limitado de forma general, puede ser interpretado y aplicado de forma particular. Pero a la vista de la estructura y finalidad de la Directiva 92/12, que es crear un mercado interior para las mercancías objeto de impuestos especiales y establecer un régimen de devengo del Impuesto idéntico en todos los Estados, no caben en este contexto interpretaciones particulares, sino que el concepto de fuerza mayor se debe interpretar de acuerdo con la interpretación general del concepto, no debiéndose elaborarse un concepto *ex novo* para este ámbito. Como señala la Abogado general, el concepto de fuerza mayor se ha interpretado siempre por el Tribunal de Justicia como un concepto comunitario, sin referirse a conceptos nacionales.

Así pues, trayendo a colación jurisprudencia reiterada del propio Tribunal de Justicia sobre la fuerza mayor, la sentencia afirma que fuerza mayor no se limita a imposibilidad absoluta, pero sí debe entenderse que hace referencia a circunstancias ajenas al operador, anormales o imprevisibles, cuyas consecuencias no podrían haberse evitado ni aun poniendo toda la diligencia debida. Esto es, el concepto de fuerza mayor exige más requisitos que el único que entendía SPMR, luego de alguna manera da la razón a la Administración francesa, siendo necesario, para que pueda apreciarse, que proceda de una causa ajena a quien lo sufre.

El Tribunal extiende sus consideraciones al concepto de caso fortuito (*cas fortuit*), a pesar de que el remitente no incluía tal concepto en su pregunta. Son dos conceptos que en Derecho francés (como en el español, podemos añadir) van estrechamente unidos, tanto que suelen solaparse y no es fácil su delimitación, por lo que al Tribunal de Justicia le parece conveniente el examen de ambos; distinto es el caso de la versión alemana de la Directiva, que no contempla exactamente el caso fortuito (que en alemán sería *Zufall*, o casualidad), sino un concepto más amplio, el de *Untergang*, que puede traducirse por *perecimiento*. No obstante, dado que es la única versión distinta de esta Directiva, debe entenderse que el concepto alemán *Untergang* debe interpretarse también como caso fortuito, pérdida fortuita.

En conclusión, el concepto (o los conceptos) debe entenderse que consta de dos elementos: uno objetivo (relativo a las circunstancias anormales y ajenas al interesado) y otro subjetivo (relativo a la obligación que tiene el interesado de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal). Respecto de este último el Tribunal entiende que el interesado debe tomar las medidas adecuadas, pero que no deben exigirse sacrificios excesivos.

Dicho esto, el Tribunal analiza el contexto en que se encuentra este concepto y destaca que es el contexto de una excepción a la regla general, excepción que, como tal, afirma, debe interpretarse de forma restrictiva. En efecto, el Impuesto especial, argumenta, se devenga siempre que haya pérdidas y las autoridades no hayan concedido franquicia, por tanto, la regla general es la tributación por la fabricación, se pierdan o no las mercancías; ahora bien, algunas pérdidas (las debidas a fuerza mayor o a la naturaleza del producto) se

exceptúan de gravamen, pero como ello es una excepción, sólo cuando concurren circunstancias excepcionales, interpretadas de modo estricto, podrá dispensarse el gravamen.

El concepto de fuerza mayor mantenido en otros pronunciamientos jurisprudenciales aplica, pues, lógicamente, a este precepto de la Directiva y, por tanto, no basta con que la pérdida fuera irresistible sino que un depositario autorizado debe demostrar que hay circunstancias que le son ajenas, anormales e imprevisibles: éste sería el elemento objetivo, que se refiere a circunstancias que escapen a su control o que están fuera de su ámbito de responsabilidad. Estas circunstancias no se limitan a ser externas a él en un sentido material o físico, por tanto, sino que pueden ser circunstancias que escapen objetivamente al control del depositario autorizado. Así, por ejemplo, si el oleoducto tenía fallos técnicos, eso en principio entra en el ámbito de responsabilidad de quien explota la instalación, pero hay fenómenos que pueden escapar a su control, por ejemplo porque en la época en que ocurrieron no se tenía conocimiento técnico sobre los mismos. El Tribunal no descarta que lo acaecido en este caso (un fenómeno de corrosión en el oleoducto, desconocido en la época en que se produjeron los hechos y que según alega SPMR, con los medios técnicos de que se disponía entonces no podía haber sido detectado) pueda ser un caso de fuerza mayor, pero para ello debe demostrarse que no había modo alguno de prever que ello ocurriera. No obstante, como ésa no es su competencia, remite a los tribunales nacionales la comprobación de si se dan o no estos requisitos.

Pero además debe demostrarse (elemento subjetivo) que las consecuencias no podrían haberse evitado, ni aun poniendo toda la diligencia debida. A efectos de comprobar este elemento, se analiza también si es bastante para entender cumplido el requisito con que el sujeto estuviera autorizado, que tuviera un depósito fiscal abierto y en funcionamiento, y que hubiera pasado los controles. El Tribunal entiende que el respeto a las normas técnicas, el tener una autorización y el haber soportado los controles no es suficiente para entender que se puso toda la diligencia debida, exigiendo además un comportamiento activo continuo tendente a identificar y evaluar riesgos potenciales y la capacidad para adoptar medidas adecuadas y eficaces para evitar que estos riesgos se produzcan. No porque el sujeto esté autorizado y haya pasado los controles puede hacer corresponsable al Estado que le ha concedido la autorización por el impuesto devengado por pérdidas consecuencia de un fallo técnico.

Para finalizar, el Tribunal añade un apartado, tomado de las conclusiones de la Abogado general Sra. Juliane Kokott, que a mi juicio no es del todo acertado: que no puede mantenerse que no se adeuda el Impuesto por productos perdidos alegando que estos nunca fueron puestos a consumo, porque lo que está sujeto es la producción o la importación, o dicho de otra forma, que la puesta a consumo no es determinante. Entiendo que, si bien es cierto que el hecho imponible de este Impuesto es la fabricación o la importación, no puede obviarse que los impuestos de fabricación como el que nos ocupa son tributos que recaen sobre consumos específicos; es decir, son impuestos indirectos, porque recayendo sobre el consumo, lo que gravan es, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes; así viene recogido en el artículo 1 de la Ley española 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Y también la Directiva 92/12 establece en su artículo 1 que estos Impuestos Especiales gravan el consumo de los productos.

En efecto, son impuestos en los que el hecho imponible se ha configurado de tal manera que el sujeto pasivo es alguien distinto a quien se quiere gravar: queriéndose gravar el consumo, se configura como hecho imponible la fabricación o importación. De hecho el artículo 6 de la Directiva señala como devengo -es decir, como momento en que se realiza el hecho imponible- el momento de la *puesta a consumo*. Por ello no entiendo cómo puede decirse que la puesta a consumo no es determinante, sino que al contrario, entiendo que la puesta a consumo es absolutamente determinante del surgimiento de la deuda fiscal. De hecho, dado que los Impuestos Especiales tienen como objeto imponible el *consumo*, si ese consumo no se produce porque el sujeto destinatario de la mercancía la devuelve, entonces procede la devolución del impuesto.

La afirmación de la Abogado general puede provenir, entiendo, de que parece confundir *consumo* y *puesta a consumo*, poniendo como símil en el punto 48 de sus Conclusiones el que el adquirente de una botella de vino no tiene derecho a la devolución del impuesto cuando la botella se le cae de la bolsa tras la compra y el vino se vierte en la calle. Ciertamente el devengo del impuesto no implica que la mercancía sobre la que recae haya sido *efectivamente consumida*, y por supuesto nadie discute que el que alguien no ingiera el contenido de la botella no le exime de pagar el Impuesto al consumo; desde el momento en que ha adquirido la botella éste se ha producido. El ejemplo no puede trasladarse al caso que nos ocupa, pues estamos en un transporte de un fluido en régimen suspensivo en el que, de ninguna manera, hay entrega ni puesta a consumo ni, en consecuencia, devengo del impuesto.

Estoy de acuerdo con la Abogado general cuando señala, en el punto 18 de sus conclusiones, que a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso es evidente que hay una *pérdida de combustible* en el sentido de la Directiva 92/12, porque el hidrocarburo se filtró en el suelo de forma irrecuperable, y que de ello se deduce que el producto ha quedado excluido de comercialización. Para ella, estamos en un caso distinto al del robo, pues cuando una mercancía se pierde porque se ha robado, no puede excluirse que pueda volver a venderse, y ello hace que deba pagarse el impuesto (recordemos la sentencia de 15 de junio de 2006, en el asunto C-494/2004, de la desaparición de precintas, que comentamos en la Revista Técnica Tributaria nº 76, publicada por la AEDAF para el trimestre enero-marzo de 2007). De acuerdo: estamos en un caso distinto del robo. Sin embargo, la conclusión a la que llega la sra. Kokott con su razonamiento es que ha de rechazarse el argumento de que “la mercancía no debe tributar porque no ha sido efectivamente puesta a consumo”; explica que el devengo no implica que la mercancía haya sido consumida conforme a lo previsto. Si fuera así, dice, debería devolverse el Impuesto si la mercancía pereciera antes de ser consumida conforme a lo previsto, y la Directiva no prevé tal devolución.

A mi juicio la conclusión no es del todo acertada, pues en caso del Impuesto sobre Hidrocarburos, esta devolución sí se prevé (en España, en el artículo 52 de la Ley):

Se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, además de en los supuestos contemplados en el artículo 10, en los siguientes: (...)

La devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados.

Además, porque si ponemos este caso en conexión con la sentencia de 15 de junio de 2006, apenas mencionada, aquí sí se ha probado la fuerza mayor. En aquel caso, al Tribunal de Justicia se le planteó la posibilidad de pedir la devolución del Impuesto especial sobre las Labores del tabaco neerlandés pagado por *Landewijck*, quien explotaba un comercio al por menor de tabaco y quien, habiendo realizado dos solicitudes de precintas, y habiendo encargado a una empresa de mensajería que le entregara dichas precintas, *supuestamente no recibió las mismas*. El Tribunal respondió allí, lógicamente, que dado que no había probado el recurrente que la desaparición de dichas precintas se debiera a caso fortuito o fuerza mayor; y dado que no podía asegurarse que las precintas no volvieran a venderse, no podía considerar contraria a derecho la decisión del inspector de no devolver el importe satisfecho por las precintas a cuenta del Impuesto sobre el tabaco.

Luego entonces, a diferencia de lo que pasó en el asunto de las precintas, aquí parece bastante evidente que estamos ante una causa de fuerza mayor (que al menos ha intentado probarse o que deberá probarse en los tribunales nacionales); pero sobre todo, la diferencia estriba en que aquí, desde luego es evidente que el hidrocarburo, al derramarse en el suelo, ha quedado inservible para su comercialización y consumo, a diferencia de lo que ocurría con las precintas que, como supuestamente se habían robado, podían volver a comercializarse. Aquí jamás podrá darse una situación de competencia en el mercado entre la comercialización de esta mercancía sin Impuesto y la de una mercancía con Impuesto, pues el fuel derramado en el suelo quedó irrecuperable.

En cuanto a la segunda cuestión, parece claro que las pérdidas de que estamos hablando, debidas a un accidente o a un fallo técnico que probablemente no pudo ser detectado, no son pérdidas inherentes a la naturaleza del producto transportado como las que pueden derivarse, por ejemplo, de la vaporización del alcohol. Sólo SPMR argumenta y sostiene que se trata de una pérdida de este tipo. Lógicamente, su argumentación tiene carácter subsidiario de la anterior; la de la fuerza mayor; que es la que tiene más visos de prosperar. De ahí que el Tribunal diga, sagazmente, que las excepciones a la regla general del devengo debidas a fuerza mayor no pueden interpretarse de manera extensiva para amparar situaciones en las que no se cumplen las condiciones que permitirían subsumir el supuesto en el concepto de pérdidas inherentes.

En España las pérdidas de productos ocasionadas por causas inherentes a la naturaleza de los mismos y acaecidas durante los procesos de transporte, así como por caso fortuito o por fuerza mayor tienen la consideración de supuestos de no sujeción al Impuesto sobre Hidrocarburos, siempre que se produzcan durante alguno de los regímenes de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo y no sobrepasen unos determinados límites cuantitativos.

Conforme a la Ley española, por tanto, si esta pérdida entra dentro de unos límites, se apreciará la no sujeción, y si excede de dichos límites, entonces habrá de probarse. Y en concordancia con lo anterior; si el impuesto se hubiera satisfecho previamente al acaecimiento de estas circunstancias, entonces se reconocerá el derecho a la devolución.

La Ley que aplicaría si estuviéramos en España sería la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, Reguladora de los Impuestos Especiales (LIE), que prevé, a semejanza de lo que hemos visto en Francia, el régimen suspensivo. Este régimen permite las salidas de las mercancías, así como su circulación y tenencia, dejando el impuesto a la espera de su devengo, que se producirá cuando finalice el régimen.

A la vista de las normas que regulan el devengo del impuesto, en España es claro que el hecho imponible no se realiza hasta que los productos se incorporan al tráfico comercial. Refuerza esta idea el examen de los supuestos de no sujeción a gravamen del artículo 6 de la mencionada Ley, según el cual las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos o las acaecidas por caso fortuito y fuerza mayor durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte no están sujetas al Impuesto. Tampoco están sometidos a gravamen los productos que se devuelven a la fábrica o depósito de donde salieron, al no haberse podido entregar al destinatario por causas no imputables al sujeto pasivo.

En España, como hemos comentado, a efectos de determinar qué son pérdidas inherentes, se han fijado unos límites porcentuales, de forma que para ser consideradas no sujetas es necesario que no rebasen esos porcentajes. *A sensu contrario*, se entiende realizado el hecho imponible cuando las mermas exceden de los porcentajes reglamentarios, presunción contra la que cabe prueba en contrario.

Como ha señalado el TEAC en Resolución de la Vocalía 8ª de 20 de diciembre de 2006, (en la que la cuestión planteada se concretaba en la determinación del porcentaje de mermas que deben considerarse no sujetas) los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere la Ley de Impuestos Especiales tienen por objeto delimitar las pérdidas que se pueden calificar de *normales*, en relación con un proceso de almacenamiento o transporte, razón por la que no están sujetas. Ahora bien, *no podrán aplicarse sistemáticamente dichos porcentajes cuando no respondan a las pérdidas reales* producidas en el transporte de los productos. Por eso es importante tener en cuenta los asientos de data y de cargo practicados en las contabilidades del expedidor y del destinatario, que deberán realizarse atendiendo a las *cantidades reales enviadas y recibidas*, debiendo figurar en el certificado de recepción la cantidad realmente recibida. Las diferencias en menos que, en su caso, resulten entre las cantidades enviadas y recibidas se aceptarán sin necesidad de regularización tributaria y podrán considerarse justificadas *siempre que dichas pérdidas sean reales y no excedan de los porcentajes reglamentarios* previstos en el artículo 16 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995.

En cuanto al concepto español de *fuerza mayor*, puede citarse, entre tantas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 1994 (RJ 1994, 3400), en la que se declara que la fuerza mayor se caracteriza por la ausencia total de negligencia en la causación del evento y por la concurrencia de un suceso independiente y extraño a la voluntad del sujeto obligado. Sería un suceso que se originó fuera del ámbito de la empresa, con violencia insuperable y que excede de lo que debe preverse en el curso ordinario y normal de la vida.

Por tanto, nuestro concepto de fuerza mayor no difiere del concepto comunitario, pues como afirmó la Sentencia del mismo Tribunal Supremo, sala de lo contencioso-administra-

tivo, sección 4ª, de 25 de marzo de 2003, “el concepto de fuerza mayor recogido en nuestro Código civil no ha sido interpretado siempre de forma unánime por la jurisprudencia; mayoritariamente, sin embargo, se ha requerido por este Tribunal, en sus distintas Salas, un elemento de externalidad en la producción del suceso imprevisible o inevitable que origina causalmente el incumplimiento de la obligación. Salvada esta circunstancia, no puede decirse que dicho concepto, que responde a una de las categorías generales de la teoría del Derecho, sea sustancialmente distinto del que aplica el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con carácter general (...) No es menester que el suceso sea catastrófico o desacostumbrado, pues basta, como se ha dicho, con que se trate de un suceso ocasionado en circunstancias anormales externas o ajenas al operador -al margen de los riesgos comerciales normalmente asumidos por los empresarios- y cuyas consecuencias aparezcan como inevitables o sólo susceptibles de ser evitadas al precio de sacrificios excesivos, a pesar de toda la diligencia empleada”.

2. Antecedentes

La sociedad SPMR, depositario autorizado, explota un oleoducto en el que transporta hidrocarburos en régimen de suspensión de impuestos especiales con destino a Suiza. Se detectaron fugas hasta que finalmente dicho oleoducto explotó. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 158 C del *Code des douanes*, la sociedad SPMR solicitó acogerse a una franquicia de los impuestos especiales reclamados por la Administración sobre los 795.201 litros de combustible que, según ella, se perdieron. Considerando que no se cumplían los requisitos para invocar la fuerza mayor, la Administración siguió reclamando los impuestos especiales sobre las cantidades perdidas, deduciendo únicamente las cantidades correspondientes a los contaminantes recuperados del suelo.

La Administración presentó contra SPMR una demanda de pago ante el *Tribunal d'instance de Neuilly-sur-Seine*, que declaró que la acción había prescrito. La *Cour d'appel de Versailles*, que conoció del asunto en apelación, anuló la resolución dictada en primera instancia, por considerar que la demanda de la Administración era admisible y que SPMR no podía alegar fuerza mayor; concepto que se caracteriza por la existencia de circunstancias imprevisibles, irresistibles y procedentes de una causa ajena al depositario autorizado.

SPMR interpuso recurso de casación ante la *Cour de cassation* contra dichas resoluciones, reprochando al órgano jurisdiccional de apelación que decidiera que no podía invocarse «caso fortuito» o «fuerza mayor» en el sentido del artículo 158 C del *Code des douanes* y, en consecuencia, declarara que estaba obligada al pago de los derechos e impuestos sobre los productos petrolíferos perdidos; SPMR invocó dos motivos en apoyo de su recurso de casación, que se resumen a continuación:

El primero de ellos que, al exigir que la pérdida de los productos petrolíferos resultara de circunstancias imprevisibles y ajenas a ella, y al negarse a investigar si las fugas y la explosión del oleoducto que entrañaron la pérdida de los hidrocarburos podían haber sido irresistibles para SPMR, la *cour d'appel* vulneró el artículo 158 C del *code des douanes*. A jui-

cio de SPMR, sólo la condición de *irresistible* caracteriza el «caso fortuito» o la «fuerza mayor» en el sentido de esa disposición.

En segundo lugar, SPMR esgrimía que también podía beneficiarse de la franquicia prevista en el mencionado artículo 158 C porque la pérdida de los productos petrolíferos transportados por el oleoducto era *inherente a su naturaleza de fluidos*. El hecho de que la Administración hubiera aceptado no gravar los contaminantes recuperados en el suelo obligaba, en virtud de esa naturaleza de productos petrolíferos, a que los que no pudieron ser recuperados debido a las características del suelo tampoco fueran objeto de gravamen.

Tras destacar que el *code des douanes* adapta el Derecho francés a la Directiva 92/12, y citar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual el concepto de fuerza mayor no posee un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho comunitario y su significado debe determinarse en función del marco legal en el que esté destinado a producir efectos, la *Cour de cassation* decidió plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

La *Cour de cassation* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial

«1) ¿Debe interpretarse el concepto de fuerza mayor del que se derivan las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 [...], como circunstancias imprevisibles, irresistibles y procedentes de una causa ajena al depositario autorizado que invoca dichas circunstancias en apoyo de su solicitud de franquicia o basta que tales circunstancias hayan sido irresistibles para el depositario autorizado?

2) ¿Pueden considerarse inherentes a la naturaleza de los productos, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva 92/12 [...] las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se han derramado, que han impedido su recuperación y entrañado su gravamen?»

4. Fallo del Tribunal

1) El concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, se refiere a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por éste. El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico, sino que se refiere también a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste.

2) Las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se derramaron, que impidieron su recuperación, no pueden considerarse «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 94/74.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, relativa al concepto de fuerza mayor en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12

“Recuérdese que el ordenamiento jurídico comunitario no pretende, en principio, definir sus conceptos inspirándose en un ordenamiento jurídico nacional o en varios de ellos, si no se establece expresamente (...) el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 establece, en su tercera frase, que cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las franquicias previstas en la primera frase de esa disposición, dicha referencia al Derecho nacional no afecta al contenido ni al alcance del concepto de «fuerza mayor» de la mencionada primera frase (apartado 21).

“En efecto, según el cuarto considerando de la Directiva 92/12, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior; el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros. En la medida en que el contenido del concepto de fuerza mayor es un factor que puede contribuir, en su caso, a determinar la exigibilidad del impuesto indirecto, dicho concepto tiene necesariamente un carácter autónomo y debe garantizarse la uniformidad de su interpretación en todos los Estados miembros” (apartado 22).

“Según jurisprudencia reiterada, referente a diversos ámbitos, como el de los reglamentos agrícolas o el de las normas sobre los plazos de recurso establecidas en el artículo 45 del Estatuto del Tribunal de Justicia, el concepto de fuerza mayor no se limita al de imposibilidad absoluta, sino que debe entenderse en el sentido de circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada (apartado 23).

“(…) el concepto de fuerza mayor consta, además de un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales y ajenas al interesado, de un elemento subjetivo relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin aceptar sacrificios excesivos” (apartado 24).

“No obstante, también es jurisprudencia reiterada que, dado que el concepto de fuerza mayor no posee un contenido idéntico en los diversos ámbitos de aplicación del Derecho comunitario, su significado debe determinarse en función del marco legal en el que esté destinado a producir efectos (apartado 25).

“Por consiguiente, procede examinar si, en lo que respecta al concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, la estructu-

ra y la finalidad de esa Directiva exigen que se interpreten y se apliquen de modo particular los elementos constitutivos de la fuerza mayor” (apartado 26).

“A este respecto, de los considerandos primero y cuarto de la Directiva 92/12 se desprende que su finalidad es garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior para las mercancías que son objeto de impuestos especiales y, con este fin, establece un régimen general en el que el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros” (apartado 27).

“(…) sólo están sujetas a impuestos especiales la fabricación y la importación en el territorio de la Comunidad de los hidrocarburos y que, en principio, los impuestos especiales también se devengan en caso de diferencias y de pérdidas a las que las autoridades competentes no hayan concedido una franquicia. La franquicia prevista en el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 para las pérdidas debidas a un caso de fuerza mayor constituye una excepción a esta regla general, que, en consecuencia, como destacó la Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, debe interpretarse de forma restrictiva” (apartado 30).

“Por tanto, la interpretación del concepto de fuerza mayor mantenida por el Tribunal de Justicia en otros ámbitos del Derecho comunitario (...) ha de aplicarse también en el marco del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12. Así pues, un depositario autorizado sólo puede aspirar a beneficiarse de la franquicia establecida en dicha disposición si demuestra la existencia de circunstancias que le son ajenas, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada” (apartado 31).

“Como sostuvo la Comisión de las Comunidades Europeas, a este respecto debe considerarse, no obstante, que la aplicación de estos requisitos en el contexto del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 no debe llevar a imponer al depositario autorizado una responsabilidad absoluta por las pérdidas de productos que se encuentren en régimen suspensivo” (apartado 32).

“En particular, el requisito de que las circunstancias que rodeen tales pérdidas deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico. Debe interpretarse más bien que este requisito se refiere a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste (apartado 33).

“(…) SPMR alegó ante los órganos jurisdiccionales nacionales que las fugas que sufrió el oleoducto en cuestión y, posteriormente, la explosión de éste, que provocaron las pérdidas para las que dicha sociedad pretende obtener una franquicia, son imputables a un fenómeno de corrosión que ocasionaba fisuras desconocido en la época en que se produjeron los hechos y que, por consiguiente, no podía ser detectado con los medios técnicos de los que se disponía entonces”.

“A pesar de que los fallos técnicos de una instalación están comprendidos, en principio, en el ámbito de la responsabilidad de quien lo explota, no cabe excluir que un fenómeno de

corrosión como el descrito en el apartado anterior de esta sentencia pueda considerarse un «caso de fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, siempre que no hubiera modo alguno de prever que ocurriría, teniendo en cuenta el nivel de conocimientos tecnológicos disponibles en esa época y, por lo tanto, escapara a toda posibilidad de control por parte del depositario autorizado. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si dichos requisitos concurren en el litigio principal” (apartado 35).

“SPMR y la Comisión alegaron que se cumple el requisito de que el depositario autorizado demuestre que empleó la diligencia debida, puesto que ha quedado probado que el operador de que se trata se ajustó a la normativa técnica aplicable. Aunque el respeto de las prescripciones técnicas sobre la calidad, la construcción, el mantenimiento y la explotación de un oleoducto pueda ser considerado un requisito necesario para demostrar la existencia de una conducta diligente, dicho respeto no es, por sí mismo, decisivo. En efecto, una diligencia suficiente exige además un comportamiento activo continuo, orientado a la identificación y la evaluación de riesgos potenciales, así como la capacidad de adoptar medidas adecuadas y eficaces para evitar que se materialicen esos riesgos” (apartados 36 y 37).

“Por otra parte, ni el hecho de que, con arreglo al artículo 12 de la Directiva 92/12, la apertura y el funcionamiento de los depósitos fiscales —como un oleoducto en circunstancias como las del litigio principal— estén supeditados a la autorización de las autoridades competentes de los Estados miembros, ni el de que al depositario autorizado le incumban determinadas obligaciones en virtud del artículo 13 de dicha Directiva —en particular someterse a controles—, ni el hecho de que pueda deducirse del artículo 15, apartado 3, segundo párrafo, de la misma Directiva —en relación con la posibilidad de la exonerar al transporte de hidrocarburos por conductos, de la obligación de prestar una garantía para cubrir los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria— que el legislador comunitario considere seguro el transporte por oleoducto, constituyen factores pertinentes para determinar si se cumplen los requisitos para la existencia de un caso de fuerza mayor (...) la autorización del depositario y los controles a los que debe someterse, previstos en el mencionado artículo 13, únicamente pretenden garantizar que dicho depositario tenga la fiabilidad necesaria para el régimen suspensivo y, por otra parte, la concesión de una autorización por parte de las autoridades competentes de un Estado miembro para la apertura y el funcionamiento de un depósito fiscal no hace a dicho Estado corresponsable por el impuesto especial sobre los productos que sufrieron pérdidas como consecuencia de un fallo técnico del medio de transporte autorizado” (apartado 38).

“Por último, no puede mantenerse que no se adeuda el impuesto especial por los productos perdidos alegando que éstos nunca fueron puestos a consumo, como exige el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 como condición para el devengo del impuesto (...) están sujetas al impuesto la fabricación y la importación en el territorio de la Comunidad de los hidrocarburos y, en principio, los impuestos especiales también se devengan en caso de diferencias y pérdidas a las que las autoridades competentes no hayan concedido una franquicia. De ello se sigue que la puesta a consumo no es determinante para el surgimiento de la deuda fiscal” (apartado 39).

"(...) el concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 se refiere a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por éste. El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico, sino que se refiere también a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste" (apartado 40).

Sobre la segunda cuestión, relativa al concepto de «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12

"(...) el órgano jurisdiccional remitente desea saber si las pérdidas de una parte de los productos petroleros vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se derramaron, que impidieron su recuperación, pueden considerarse «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12" (apartado 41).

"Según el propio tenor de dicha disposición, ésta solamente se aplica a pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos acaecidas en el marco de determinadas operaciones enumeradas taxativamente, entre ellas el transporte (...) el concepto de pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos puede incluir las denominadas pérdidas «técnicas», no puede ampliarse a las pérdidas accidentales" (apartado 42).

"Además, dado que la franquicia prevista para esas pérdidas naturales es diferente de la prevista en la primera frase del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 para las pérdidas debidas a caso fortuito o de fuerza mayor, la primera franquicia no puede interpretarse de manera extensiva para amparar situaciones en las que no se cumplen las condiciones que permiten aspirar a la segunda" (apartado 43).

"(...) las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se derramaron, que impidieron su recuperación, no pueden considerarse «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12" (apartado 44).