

# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

## SUMARIO

### I. PRESENTACIÓN

- La revocación por circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto la improcedencia del acto 13  
*Antonio Cayón Galiardo*

### 2. ESTUDIOS:

- Fiscalidad y coste de uso de la vivienda en España 21  
*José M. Domínguez Martínez y Rafael López del Paso*
- El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF 37  
*Jaime Fernández Orte*
- Problemas en la tributación de los rendimientos de actividades económicas en 2007 (Ley 35/2006 y normas complementarias) 61  
*Juan Ignacio Gorospe Oviedo*
- Rendimientos del capital inmobiliario e imputaciones de renta inmobiliarias tras la Ley 35/2006 del IRPF 81  
*Juan A. Martínez Azuar*
- La deducción por doble imposición interna: análisis de la presión fiscal total en el IRPF 99  
*Agustín Romero Civera y Juan Francisco Juliá Igual*

### 3. JURISPRUDENCIA

- STS de 4 de julio e 2007. IVA. Resarcimiento de las cuotas soportadas una vez transcurrido el plazo de caducidad: devolución-compensación. (Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de septiembre de 2007) 127
- STS de 24 de enero de 2008. Procedimiento inspector. Efectos interruptivos de la prescripción del escrito de alegaciones. 134

- RTEAC de 26 de septiembre de 2007. IVA. Cesiones de determinados activos y su calificación como autoconsumo: interpretación del concepto “para fines ajenos a su empresa” del art. 12.3 137
- RTEAC de 14 de septiembre de 2007. Requerimiento de información a una entidad de tasación sobre datos referidos a sus tasaciones. 141
- RTEAC de 10 de octubre de 2007. Las cantidades pagadas a un tercero por la subrogación en un contrato de leasing, son un mayor valor de adquisición del bien. 143
- RTEAC de 12 de septiembre de 2007. Responsabilidad tributaria. La aplicación automática del régimen de responsabilidad, sin notificación de la liquidación de la obligación principal ni oportunidad de impugnación de aquélla, resulta contraria al régimen hoy vigente. 144
- RTEAC de 24 de octubre de 2007. Las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, cuando reciben respuesta denegatorias no son susceptibles de suspensión en un ulterior recurso. Doctrina del “acto de contenido negativo”. 146

#### 4. UNIÓN EUROPEA

- STJCE de 18 de enero de 2007. Asunto: C-313/05. Tributos internos 151
  - Impuesto sobre los automóviles – Impuestos especiales
  - Vehículos de segunda mano – Importación
- STJCE de 25 de enero de 2007. Asunto: C-329/05. Libertad de establecimiento – Trabajador por cuenta propia – Impuesto sobre la renta – Cónyuges que no viven permanentemente separados – Denegación del régimen de tributación conjunta – Residencia separada de los cónyuges – Prestaciones compensatorias por pérdida de salario a favor del cónyuge no residente – Rentas no sujetas al impuesto en el Estado miembro de residencia del cónyuge 156
- STJCE de 8 de febrero de 2007. Asunto: C-435/07. Sexta Directiva IVA 159
  - Artículo 17, apartado 2 – Derecho a deducción – Costes relacionados con determinados servicios de asesoramiento recibidos en el marco de un procedimiento arbitral para determinar el importe de un crédito que forma parte del patrimonio de la empresa, pero que nació antes de que el acreedor estuviera sujeto al IVA
- STJCE de 15 de febrero de 2007. Asunto: C-345/04. Libre prestación de servicios – Legislación tributaria – Impuesto sobre sociedades – Espectáculos y clases de doma organizados en un Estado miembro por una sociedad establecida en otro Estado miembro – Cómputo de los gastos profesionales – Requisitos – Relación económica directa con los ingresos obtenidos en el Estado en el que se ejerce la actividad 163

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ■ STJCE de 1 de marzo de 2007. Asunto: C-391/05. Impuestos especiales – Exención del impuesto sobre los hidrocarburos – Directiva 92/81/CEE – Concepto de “navegación en aguas comunitarias                                                                                                                                                                                                                                                                     | 168 |
| ■ STJCE de 6 de marzo de 2007. Asunto: C-292/04. Impuesto sobre la renta – Crédito fiscal sobre los dividendos repartidos por sociedades residentes – Artículos 56 CE y 58 CE – Limitación temporal de los efectos de la sentencia                                                                                                                                                                                                                              | 172 |
| ■ STJCE de 13 de marzo de 2007. Asunto: C-524/04. Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales – Impuesto sobre sociedades – Intereses de un préstamo abonados a una sociedad vinculada que reside en otro Estado miembro o en un país tercero – Calificación de los intereses como beneficios distribuidos – Coherencia del sistema tributario – Evasión fiscal                                                                                | 175 |
| ■ STJCE de 15 de marzo de 2007. Asunto: C-35/05. Octava Directiva sobre el IVA – Artículos 2 y 5 – Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Impuesto abonado indebidamente – Modalidades de devolución                                                                                                                                                                                                                                         | 183 |
| ■ STJCE de 29 de marzo de 2007. Asunto: C-347/04. Libertad de establecimiento – Impuesto sobre sociedades – Compensación inmediata de las pérdidas sufridas por las sociedades matrices – Pérdidas resultantes de la amortización del valor de participaciones en filiales establecidas en otros Estados miembros                                                                                                                                               | 187 |
| ■ STJCE de 29 de marzo de 2007. Asunto: C-111/05. Sexta Directiva IVA – Entrega de bienes – Artículo 8, apartado 1, letra a) – Cable de fibra óptica entre dos Estados miembros situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad – Competencia fiscal de cada Estado miembro limitada a la longitud del cable instalado en su territorio – No imposición de la parte situada en la zona económica exclusiva, en la plataforma continental y en alta mar. | 193 |



## PRESENTACIÓN

### ■ La revocación por circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto la improcedencia del acto

Antonio Cayón Galiardo  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Gabinete de Estudios AEDAF

La revocación en materia tributaria es una figura que, al margen de su importancia doctrinal, viene perdiendo interés en la práctica dada la forma en que se ha regulado en el artículo 219 de la LGT y los criterios interpretativos con que se aplica la citada norma. Por un lado, la propia inexistencia de legitimación activa para promover esta vía para la revisión de actos que priva al particular afectado de un verdadero recurso, y el establecimiento legal de un conjunto de presupuestos tasados desde los que exclusivamente se puede motivar su iniciación, la convierten en un instituto en cuyos resultados no depositan su confianza los contribuyentes, conocedores de la forma restrictiva en que, no sólo, está regulada sino en que será objeto de aplicación.

Aunque a nuestra anterior afirmación es posible objetar que precisamente ésta es su naturaleza jurídica: la de ser una vía especial de revisión, iniciable sólo de oficio, etc., lo cierto es que tampoco desde esta perspectiva el resultado puede ser satisfactorio, pues el Reglamento (RD 520/2005) en materia de revisión en vía administrativa reconoce a los interesados la posibilidad de promover su iniciación por la Administración competente lo que, al menos, abriría una oportunidad para acudir a este cauce cuando se estuviese en presencia de algunos de los presupuestos de hecho previstos en la Ley. A pesar de ello, nuestra experiencia nos indica que la actitud de los contribuyentes es de total abandono hacia su utilización.

Desde esta perspectiva no creemos que sea improcedente aproximarnos al estudio –siquiera sea parcial– de la revocación, para intentar un replanteamiento de la figura que permita una interpretación y aplicación de la misma acorde con su naturaleza y fines, pero más flexible y accesible al contribuyente que, sin duda, es el principal interesado en la expulsión del mundo jurídico de aquellos actos tributarios que sean lesivos para sus intereses y derechos. En tal sentido creemos que el examen de uno de los supuestos de hecho previstos en la Ley que pudieran ser determinantes de la revocación de un acto, puede contribuir a la finalidad que hemos señalado, pues sólo con argumentos se logrará convencer a

los poderes públicos para que “revisen” sus propios criterios acerca de este instituto. Nos referimos al que la ley designa como “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”. Presupuesto que, junto con la infracción manifiesta de Ley y los defectos en la tramitación del procedimiento que hubieren producido indefensión a los interesados, cierran las posibilidades de revocación de actos en materia tributaria.

Explicaremos anticipadamente nuestra conclusión sobre el tema porque, existiendo estudios amplios sobre la revocación, no se juzgue que, en pocas líneas, no sea adecuado adentrarnos en una materia evidentemente compleja.

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

Pues bien, a la luz de esta finalidad que, además justifica y da coherencia a la forma en que se regula toda la figura, hemos de hacer la siguiente matización: cuando se trata de infracción manifiesta de ley o de indefensión causada al contribuyente durante el procedimiento, el argumento anterior tiene sentido pleno ya que se trata de vicios ab origine, existentes en el acto administrativo que se pretende revocar desde su emanación, por lo que debieron canalizarse o invocarse en el correspondiente procedimiento ordinario de revisión (recursos o reclamaciones), por ello también se justifica que, en esos casos, se prive de acción al particular siendo únicamente competente para la iniciación del procedimiento la Administración. Sin embargo, cuando se trata de circunstancias sobrevenidas que manifiesten la improcedencia del acto, no se justifica ni una ni otra limitación, ya que el particular no pudo conocerlas (“sobrevenidas”) ni, por tanto, invocarlas en los recursos y reclamaciones ordinarios.

Es decir, en coherencia con el contenido y régimen de la revocación, no debe hacerse una interpretación restrictiva de ésta como una vía “inadecuada” para expulsar del mundo jurídico un acto administrativo, pues hasta que se tiene conocimiento de la circunstancia sobrevenida y de sus efectos sobre el acto administrativo, no habría sido posible atacarlo por tal

---

motivo instando un recurso ordinario en el que sólo podían haberse alegado los vicios existentes y conocidos en ese momento, pero no los posteriores. Por tanto, es posible replantearse la forma en que debe interpretarse y aplicarse la norma en este supuesto en el que no se justifican las anteriores limitaciones a la revocación si se tiene en cuenta que el particular nunca tuvo a su disposición la posibilidad de recurrir por los motivos que ahora pudieran permitir la anulación del acto. Estamos quizá ante el único de los tres supuestos previstos en la Ley en que este instituto acoge valores constitucionales del suficiente relieve como para poner en cuestión el respeto a la seguridad jurídica y a la presunción de legalidad de los actos administrativos.

Sin propugnar una reforma de la ley, desde la evidente incoherencia del fin perseguido y de los medios dispuestos legalmente, creemos que sería posible interpretar su sentido en la dirección apuntada: la asimilación de la instancia del particular para que se inicie el procedimiento a una verdadera acción, de suerte que la propia Administración inicie en estos casos el procedimiento para que, si no se da satisfacción al interesado porque se entiende que no procede, al menos se abra la vía jurisdiccional para que el juez sea quien dirima la cuestión que, hasta ese momento no ha podido ser planteada y enjuiciada. La propia LGT no es tan ajena a esta interpretación en el artículo 221.3, donde, al referirse a la devolución de ingresos indebidos cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, remite al contribuyente a la revocación como una de las posibles vías para ver satisfecha su pretensión.

Ahora bien, expuesto lo anterior, se hace necesario también exponer algunas consideraciones sobre el significado de la expresión empleada en la ley: "cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado".

A este fin comenzaremos por manifestar que, ni en la LPAC ni en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria, se fijan motivos tasados para el ejercicio de la potestad revocatoria, ya que fue una enmienda (nº 256 al art. 219.1 LG) que justificaba su introducción en los siguientes términos: *"con la redacción propuesta se precisan los supuestos susceptibles de revocación para los casos de indefensión del contribuyente, sanciones firmes que han quedado sin causa, resultados lesivos consecuencia de la descoordinación de órganos, así como irregularidades de especial gravedad. Por consecuencia, se articulan los límites más precisos de la figura de la revocación, estableciendo los supuestos que sirven de base a la misma"*. Es decir, sin aportación de ningún criterio general, se consideraban como casos concretos: las sanciones firmes que hubieran quedado sin causa, los resultados lesivos consecuencia de la descoordinación de órganos, y las irregularidades de especial gravedad. No resulta por tanto extraño que se haya afirmado que, de entre los motivos recogidos en la norma, es el que tiene un contenido más impreciso (Yolanda Martínez Muñoz).

Es importante también destacar que la enmienda antes citada no hacía sino recoger el sentido del Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT, quien puso de manifiesto, ante la forma genérica en que se regulaba este instituto, que con ello, todas las liquidaciones tributarias quedarían, durante un plazo de cuatro años, a expensas de una posi-

ble revocación, sugiriendo el Consejo la posibilidad de insertar en la norma los presupuestos fácticos que diesen lugar al ejercicio de esta facultad.

Siguiendo esta misma técnica, diremos que son casos en que la doctrina aprecia la existencia de este motivo: la aparición de pruebas, una vez iniciada la vía de apremio, que afectaban al título o derecho –liquidación– y no a su ejecución y que no pudieron ser aportadas anteriormente (certificado, etc.); los casos en que la propia Administración ha inducido a error al contribuyente; la enfermedad del contribuyente, conocida en un momento posterior; que le impidió formular alegaciones en el trámite procedimental correspondiente; la denegación de una licencia de obra por el Ayuntamiento cuando el acto de liquidación tributaria había devenido firme; el error cometido por la Administración en la apreciación del hecho imponible, cuando la liquidación había alcanzado firmeza; etc.

Ahora bien, al margen de la anterior enumeración de supuestos en que la doctrina ha entendido que existen circunstancias sobrevenidas que revelan la improcedencia del acto, hemos de hacer algunas consideraciones de carácter general sobre el sentido de la expresión legal.

La primera cuestión versa sobre si las circunstancias sobrevenidas a que se refiere la Ley, han de encerrar motivos de oportunidad o de legalidad, o de ambas clases, siendo a nuestro juicio lo más acertado admitir que la expresión de la Ley admite incluir tanto razones de oportunidad como de legalidad.

En cuanto a los motivos de oportunidad como causa de la revocación en materia tributaria, hemos de decir que no son generalmente aceptados. Al efecto se argumenta que el carácter reglado de las potestades administrativas en esta materia impiden la revocación por esta causa. Con esta fundamentación, la doctrina ha entendido que el término empleado por la ley –“improcedencia del acto”– hace referencia a su inadecuación al ordenamiento jurídico, a su invalidez. Es decir, serán exclusivamente motivos de legalidad los que provocarían el ejercicio de la potestad revocatoria. De este modo, esta causa de revocación actuaría con carácter complementario respecto de la “infracción manifiesta de ley”, quizá para los casos en que la infracción, no siendo tan manifiesta ni afectando a una Ley formal, revistiese la gravedad suficiente para impedir que el ordenamiento tutele el mantenimiento del acto en el mundo jurídico y fáctico.

Sin embargo, la expresión legal –improcedencia– no tiene sólo este sentido, sino al contrario, es claramente distinto de “invalidez” o de “ilegalidad” y acoge supuestos en los que el acto –formalmente válido– no de satisfacción a los intereses públicos o produzca unos resultados y efectos inadmisibles a la luz de las nuevas circunstancias sobrevenidas desde las que se realiza una nueva valoración de su contenido y de sus consecuencias. Los motivos de oportunidad han de manifestarse, por tanto, en elementos que pongan de manifiesto la necesidad de revisar y ponderar, con mejor criterio, los supuestos de hecho en que se basó el acto cuya revocación ahora se pretende. Es decir, no se trata solamente de motivos de legalidad sino también de oportunidad que ponen de manifiesto bien la necesidad de re-interpretar la norma aplicada, bien de recalificar los hechos determinantes de su aplicación a la luz del resultado injusto al que condujeron.

---

En cuanto a las razones de legalidad como causa de revocación, la doctrina ya ha venido señalando algunas consideraciones importantes al respecto. Así, se discute la revocación cuando la circunstancia sobrevenida no afecte a una situación jurídica individualizada, como ocurriría si el nuevo hecho es una norma jurídica, pero se acepta en algunos casos la posibilidad de revocación cuando el nuevo hecho consista en una consulta tributaria o en una resolución del TEAC dado su efecto vinculante para la Administración, lo que exige extender esta misma consecuencia a la doctrina jurisprudencial. En cambio no faltan opiniones para quienes ni la anulación de las normas en que se fundamentó el acto ni la aparición de una nueva interpretación de las mismas pueden ser motivos de revocación, según expone la SAN de 9 de junio de 1997.

A nuestro juicio no cabe duda de que, en ambos casos, se trataría de supuestos que encajarían claramente en el texto legal como circunstancias sobrevenidas, sin que pueda decirse que estos supuestos provocarían un verdadero desastre para el interés público, pues las restantes limitaciones legales que se habrían de respetar en el ejercicio de la revocación (prescripción, cuando hubiere recaído una resolución económico-administrativa, etc.), actuarían como un impedimento para provocar los efectos anunciados. Y es que se trata de un instituto jurídico que está precisamente diseñado para eliminar situaciones consolidadas, desde la perspectiva de la seguridad jurídica, cuando posteriormente se llegue al convencimiento de que lo inaceptable es su mantenimiento, pues su contradicción con la actual legalidad —o interpretación de la legalidad— o con los nuevos hechos ahora conocidos revela su inequidad e injusticia.

Ahora bien, lo que se debate tras estas discusiones no es una cuestión sencilla de resolver, sino el problema que, cuando menos, debe ser ahora enunciado: si la legalidad de un acto administrativo sólo puede ser enjuiciada respecto del momento en que fue dictado y por referencia al ordenamiento jurídico entonces aplicable (juicio de legalidad *ab origen*) o si, por el contrario, el juicio sobre la validez de un acto también puede hacerse por su contraste con un nuevo ordenamiento jurídico (incluyendo nuevos criterios interpretativos de las antiguas normas). Es el problema que ha examinado con detenimiento T. Cano Campos ("La invalidez sobrevenida de los actos administrativos"), si bien en la perspectiva del derecho administrativo, aunque existan remisiones a las normas tributarias.

Sin entrar en esta materia, al menos es posible afirmar que esta perspectiva permitiría diferenciar dos clases de actos: los que, una vez dictados, no agotan sus efectos instantáneamente, sino que siguen desplegando efectos en el futuro (v.g. denegación de un régimen o incentivo fiscal), y los que limitan o agotan sus efectos en el momento de ser dictados (liquidación tributaria —aunque la privación de riqueza a quien la pagó, sea permanente). Pues bien, por lo que afecta a la revisión de actos por esta causa, circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto, hay que señalar que no deben existir dudas para que puedan ser revocados actos que, aunque anteriores y firmes, continúan desplegando efectos en el presente (efectos que deben ser eliminados ahora, al menos pro futuro), aunque tampoco debemos limitar la revocación a sólo estos supuestos, sino también a aquéllos otros actos que hubiesen agotado sus efectos en el pasado, pues su ilegalidad o su

inoportunidad son de tal gravedad que su mantenimiento no debe ser objeto de protección por el ordenamiento, de forma que pueden y deben ser expulsados del mundo del derecho.

Finalmente, alguna consideración sobre el significado del término “sobrevenidas” que emplea el legislador y que, a nuestro entender se refiere a elementos fácticos o de juicio que han de ser desconocidos o inexistentes entonces, cuando se dictó el acto (C. Palao y C. García Novoa), pero también los que fueran de imposible aportación al procedimiento en el que se gestó el acto. Sin embargo, la expresión “revelan” puede admitir dos interpretaciones. La primera nos conduciría a restringir las posibilidades de revocación de cualquier acto, pues entenderíamos que esta palabra nos remite a unos hechos –circunstancias– que ya existían anteriormente y que, por ello, ahora manifiestan –revelan– la improcedencia del acto. Es decir, revelar la improcedencia se entendería como hacer patente o manifiesto lo que antes no lo era, pero no se trataría de circunstancias sobrevenidas que “causasen” la improcedencia del acto.

Es la posición comentada por García Novoa quien expone que se trataría de hechos existentes al tiempo de dictarse el acto, cuyo conocimiento es lo sobrevenido, pues anteriormente eran desconocidas. Se estaría así en los márgenes de la LGT de 1963 cuando se hacía referencia a la “aportación de nuevas pruebas íntegramente ignoradas por la Administración al dictar el acto”.

Ahora bien, cabe también entender que la expresión legal es más amplia y que las circunstancias sobrevenidas, por ser precisamente posteriores al momento en que se dictó el acto, reflejan o ponen de manifiesto su improcedencia, aunque no ab origine, sino por contraste del acto con los nuevos hechos acontecidos. Es decir, las razones que determinan la improcedencia del acto no han de ser coetáneas con su emanación, sino que pueden ser también posteriores y, por ello, desconocidas en el momento en que se dictó el acto. Creemos que esta interpretación es más acorde con la LGT vigente, precisamente por la razón antes apuntada: si la ley hubiese querido restringir la revocación a los supuestos contemplados en la LGT de 1963 como causas de anulabilidad (aportación de nuevas pruebas...) habría tomado la expresión de su antecedente, como ha hecho cuando se ha referido a la “infracción manifiesta de Ley”. Además, la expresión “sobrevenidas” habría sido sustituida por “desconocidas” (“circunstancias desconocidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto...”).

Con estas breves consideraciones no devolveremos al contribuyente la confianza en una vía en la que es posible plantear la revisión de ciertos actos tributarios, pero no queremos tampoco dejar en la vía muerta del sistema de garantías del particular, una figura que, cuando su alcance no se halle restringido por la vía interpretativa, puede contribuir a mejorar el funcionamiento del mismo y su adecuación al Derecho. ■

# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



## ESTUDIOS



José M. Domínguez Martínez y  
Rafael López del Paso

Jaime Fernández Orte

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Juan A. Martínez Azuar

Agustín Romero Civera y  
Juan Francisco Juliá Igual



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:

**Innovación:** tu despacho ganará en operatividad, información, eficacia y rendimiento.

**Gestión:** optimizarás la gestión de tu despacho en todos los sentidos.

**Integración:** la solución de total integración para que tu despacho avance.

**Fidelización:** porque un cliente satisfecho vale por mil.

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



## ESTUDIOS

### ■ **Fiscalidad y coste de uso de la vivienda en España**

■ José M. Domínguez Martínez

Universidad de Málaga

Rafael López del Paso

Universidad de Málaga

#### ■ **RESUMEN:**

El objetivo básico de este trabajo es analizar la carga tributaria neta asociada a la adquisición y tenencia de una vivienda habitual en España, con objeto de determinar su importancia relativa dentro del coste de uso total. A tal fin, se lleva a cabo un análisis aplicado, en el que se cuantifica la cuña fiscal asociada a la vivienda. Asimismo, se efectúa una comparación de la opción de la propiedad respecto a la del alquiler, prestando atención a la influencia de los aspectos fiscales en dicha elección. Los resultados ponen de manifiesto que, aunque la desgravación fiscal por adquisición de vivienda contrarresta una parte muy significativa de la carga tributaria, hay que acudir a otras variables no fiscales para explicar la superioridad de la opción de la propiedad frente a la del alquiler.

#### ■ **PALABRAS CLAVE:**

Vivienda, coste de uso, fiscalidad.

#### ■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. La fiscalidad a lo largo del ciclo productivo y de utilización de la vivienda: una visión de conjunto
3. La cuantificación del coste de uso de la vivienda antes y después del cómputo de los impuestos aplicables
4. La elección entre la propiedad y el alquiler de la vivienda habitual
5. Conclusiones

## 1. Introducción

La trascendencia que la vivienda tiene dentro de las decisiones económicas adoptadas por los individuos, a lo largo de su ciclo vital, propicia que su tratamiento fiscal constituya un foco de atención permanente en los análisis sobre la política tributaria. Las consecuencias que dicho tratamiento puede ejercer en la configuración de la riqueza de las familias e, indirectamente -merced a la orientación hacia el régimen de propiedad frente al del alquiler- en el grado de movilidad geográfica de la población activa, justifican, al margen de otros aspectos e implicaciones, su inclusión en la agenda de las reformas fiscales.

El presente trabajo tiene planteado como objetivo básico analizar la carga tributaria neta asociada a la adquisición y tenencia de una vivienda habitual en España, a fin de determinar su importancia relativa dentro del coste de uso total. Existen numerosos trabajos que se han ocupado de estudiar esta cuestión, basándose en el empleo de distintos enfoques y metodologías<sup>1</sup>. A diferencia de otros trabajos, en éste se adopta una perspectiva integral para la consideración de la carga tributaria asociada a la vivienda en todas las fases de su ciclo económico: promoción inmobiliaria, compra y financiación, tenencia, y ulterior venta por el propietario. Una vez cuantificado el coste de uso total correspondiente a distintos escenarios económicos, se lleva a cabo una comparación con la opción del alquiler de la vivienda, prestando atención a la influencia de los aspectos fiscales en dicha elección.

El trabajo está organizado de la siguiente manera: en primer término se ofrece una visión de conjunto del impacto de la fiscalidad a lo largo del ciclo productivo y de utilización de la vivienda; posteriormente se procede a cuantificar el coste de uso de la vivienda, con y sin impuestos; en el apartado siguiente se efectúa la comparación de las opciones relativas a la propiedad y el alquiler de la vivienda habitual; el trabajo finaliza con una reseña de las conclusiones obtenidas.

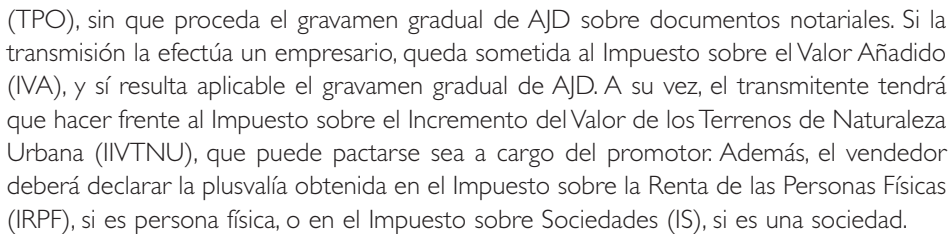
## 2. La fiscalidad a lo largo del ciclo productivo y de utilización de la vivienda: una visión de conjunto

La fiscalidad está presente, a través de diversas figuras impositivas, a lo largo de todo el proceso de promoción inmobiliaria. Ante el sector inmobiliario, el sistema impositivo lleva a cabo un verdadero despliegue de la gran mayoría de sus efectivos disponibles, por lo que es raro encontrar alguna operación o transacción que escape de la órbita de la imposición, ya sea estatal, autonómica o local, a lo largo del proceso de promoción inmobiliaria. El esquema 1 ofrece una síntesis de sus aspectos más relevantes, con indicación de los puntos de impacto de la tributación.

Si comenzamos el recorrido con la transmisión de un solar, si es efectuada por un particular, queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas

---

<sup>1</sup> Vid. García-Vaquero y Martínez (2006), y la bibliografía allí citada.



El promotor, que, para su constitución, si es una sociedad, ha debido satisfacer el ITP en la modalidad de Operaciones Societarias, y está sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas, queda sometido al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) por el solar; si bien disfruta de una bonificación del 90% de la cuota durante el período de construcción más un año (hasta un máximo de tres años). Todas sus adquisiciones de bienes y servicios quedan sujetas, con carácter general, al IVA, aunque en este caso no se trata de un coste, ya que su importe se recuperará del IVA que posteriormente repercuta en sus ventas.

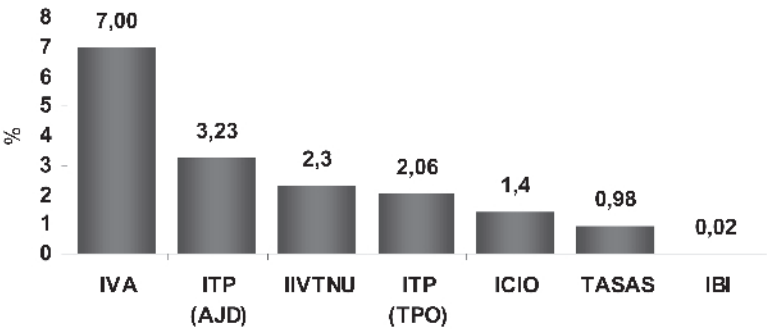
Para la ejecución del proyecto de edificación, deberá abonar el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), así como las tasas municipales por licencia de obras y vallas publicitarias, entre otras. Deberá proceder igualmente a efectuar la declaración de obra nueva y la división horizontal, que tributarán, de forma independiente, por AJD. Llegado el momento de la venta de las viviendas, éstas se encuentran gravadas por el IVA, al tipo reducido (7%).

A su vez, la escritura pública de compraventa se encuentra sometida al gravamen gradual por AJD. La subrogación de los préstamos hipotecarios por los adquirentes queda exenta de dicho tributo. El promotor tendrá que tributar por el IIVTNU, así como, en su momento, por los resultados que obtenga de la promoción inmobiliaria, en el IRPF o en el IS.

Traducir a cantidades monetarias la carga tributaria resultante del proceso descrito de forma sumaria requiere especificar una serie de variables que dependen del ejercicio de la soberanía fiscal autonómica y local, así como de las circunstancias concretas que concurran en la realidad en la operación que se analice. Teniendo presente estas cautelas, y simplemente con fines meramente ilustrativos, en el gráfico 1 se sintetiza la carga tributaria asociada al proceso de promoción inmobiliaria en sentido estricto, sin computar la correspondiente a la imposición directa que recae sobre el promotor; tomando como referencia la situación aplicable a una hipotética promoción de viviendas unifamiliares realizada, según estándares de mercado, en el término municipal de Málaga (Domínguez Martínez, 2003).

Gráfico 1.

Importancia relativa de los tributos en el proceso de promoción inmobiliaria sobre el precio final de la vivienda



La carga tributaria computada, soportada por el adquirente de la vivienda, representa el 17% del precio de la misma (excluido el IVA), lo que viene a significar que el resto de tributos que actúan a lo largo del proceso de promoción inmobiliaria tienen una importancia conjunta superior a la del IVA (10% frente a 7%, respectivamente). Si el cálculo se efectúa sobre el precio de la vivienda con exclusión de toda la carga tributaria, ésta llega a representar más de un 18%.

Parece razonable suponer que, con la excepción del IVA, los tributos identificados con anterioridad a la fase de venta son incorporados por los promotores en el coste de producción y forman parte, en consecuencia, del precio cobrado al adquirente final de la vivienda<sup>2</sup>. Por lo que se refiere estrictamente a la operación de adquisición, como se ha señalado, ésta se encuentra gravada por el IVA, al tipo impositivo reducido (7%)<sup>3</sup>. A su vez, la escritura pública de compraventa se encuentra sometida al ITP en la modalidad del gravamen gradual por AJD, cuyo tipo impositivo puede ser fijado por las Comunidades Autónomas. Si, como suele ser habitual, el adquirente solicita un préstamo hipotecario de una entidad financiera, su documentación en escritura pública (en caso de que no exista una subrogación hipotecaria) queda asimismo sometida al gravamen gradual por AJD, cuya base imponible es la responsabilidad hipotecaria establecida o, en su defecto, la suma integrada por el capital más tres años de intereses<sup>4</sup>.

Por otro lado, si el adquirente utiliza la vivienda como residencia habitual, no tributará en el IRPF en concepto de rentas inmobiliarias imputadas. Con carácter recurrente, sí tributará por el IBI y, en caso de que esté obligado a declarar, por el Impuesto sobre el Patrimonio Neto (IPN), impuesto en el que la vivienda habitual goza de una exención por los primeros 150.253,03 euros. Por último, en el supuesto de venta de la vivienda, el transmitente habrá de tributar en el IRPF por la plusvalía obtenida, así como por el IIVTNU.

Sin embargo, la vivienda habitual no sólo es fuente de impuestos, sino también de subsidios concedidos indirectamente por el erario público a través de una deducción en la cuota del IRPF, cuya base está constituida por las cantidades satisfechas por la adquisición de la vivienda habitual, con el límite anual de 9.015 euros<sup>5</sup>. Integran dicha base no sólo las cantidades estrictamente satisfechas por la adquisición, sino también los gastos que hayan corrido a cargo del adquirente, así como la amortización, intereses y demás gastos en caso de financiación ajena. La deducción está actualmente desdoblada en dos tramos, estatal y autonómico, alcanzando un importe global único del 15%, según la reforma planteada para entrar en vigor desde principios de 2007, lo que implica un importe anual máximo de 1.352 euros.

---

<sup>2</sup> Dicho supuesto da lugar a que, si el margen de beneficio empresarial se determina como un porcentaje de los costes, la vivienda se encarezca para el adquirente en una cifra superior a la cuantía recaudada por los impuestos (*efecto amplificación*), y a que la base de algunos impuestos contenga impuestos de fases anteriores (*efecto piramidación*).

<sup>3</sup> En el caso general, aquí considerado, de vivienda libre. Las viviendas de protección oficial de régimen especial tributan al 4%.

<sup>4</sup> Por lo que se refiere a la cancelación de hipotecas, en el Borrador de Anteproyecto de Ley de modernización del mercado hipotecario se prevé la exención de las escrituras públicas correspondientes en la modalidad de AJD. Este supuesto se adopta en el análisis aplicado que se realiza más adelante.

<sup>5</sup> Un análisis específico de la incidencia de este incentivo fiscal se realiza en Domínguez Martínez (2004).

### 3. La cuantificación del coste de uso de la vivienda antes y después del cómputo de los impuestos aplicables

#### a) Componentes del coste de uso

A tenor de lo anteriormente señalado, el coste total de uso incluidos los impuestos, para un período de tenencia de  $N$  años ( $CUII$ ), en términos de valor actual, vendrá determinado por el juego de los componentes incluidos en la siguiente ecuación:

$$CUII = T + C + i \sum_{j=0}^N \frac{L_j}{(1+\theta)^j} + \sum_{j=0}^N \frac{M_j}{(1+\theta)^j} + \sum_{j=0}^N \frac{IBI_j}{(1+\theta)^j} - \sum_{j=0}^N \frac{D_j}{(1+\theta)^j} + \frac{F}{(1+\theta)^N} - \frac{\Delta PV}{(1+\theta)^N} + \frac{IIVTNU}{(1+\theta)^N} + \frac{IGC}{(1+\theta)^N} \quad (1)$$

donde  $T$  representa los costes fiscales asumidos en el momento de la compra (IVA y AJD);  $C$  el resto de costes asociados a la adquisición (comisiones de apertura soportadas en la financiación bancaria obtenida, más gastos de formalización);  $i$  el tipo de interés aplicado sobre la deuda contraída ( $L$ );  $M$  los gastos de mantenimiento durante el periodo de disfrute de la vivienda (comunidad de propietarios, gastos de mantenimiento y seguro del hogar);  $IBI$  el pago del impuesto local sobre la propiedad;  $D$  la deducción por vivienda vigente en el IRPF;  $F$  el pago de los gastos derivados de la cancelación de los préstamos suscritos en el momento de efectuar la adquisición;  $\Delta PV$  las expectativas de ganancias (pérdidas) que tiene el individuo derivadas de la apreciación (depreciación) del precio nominal de la vivienda;  $IIVTNU$  el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana;  $IGC$  la tributación en el IRPF por la plusvalía obtenida en la venta del inmueble; y  $\theta$  la tasa de descuento.

De forma genérica, tomando como referencia la ecuación (1), el coste total de uso de la vivienda excluidos los impuestos (a partir del momento de la compra) ( $CUSI$ ) puede expresarse de la siguiente manera:

$$CUSI = C + i \sum_{j=0}^N \frac{L_j}{(1+\theta)^j} + \sum_{j=0}^N \frac{M_j}{(1+\theta)^j} + \frac{F}{(1+\theta)^N} - \frac{\Delta PV}{(1+\theta)^N} \quad (2)$$

A partir de las expresiones (1) y (2), el coste medio anual de uso de la vivienda a lo largo del periodo de tenencia ( $N$ ), en términos de valor actual, incluidos ( $cuii$ ) y excluidos los impuestos (a partir del momento de la compra) ( $cusi$ ) se define, respectivamente, como:

$$cuii = \frac{CUII}{N} \quad (3)$$

y

$$cusi = \frac{CUSI}{N} \quad (4)$$

Atendiendo a las ecuaciones mostradas, la medida global del efecto de la fiscalidad, aproximada a través de la cuña fiscal ( $CF$ ), se obtiene como la diferencia entre el coste defini-

do en la ecuación (3) y el especificado en (4), en términos del propio coste de uso incluidos impuestos, esto es:

$$CF=(cuii-cusi)/cuii \quad (5)$$

#### b) Marco de análisis

De acuerdo con el esquema analítico definido, con vistas a cuantificar el coste de uso de la vivienda antes y después de la aplicación de los impuestos, a continuación se define el escenario básico considerado, a partir de los siguientes supuestos (cuadro 1):

- En el momento de la compra de la vivienda, cuyo precio asciende a 240.000 euros (sin IVA), el propietario asume el pago del IVA, así como los gastos incurridos con motivo de la formalización de las operaciones de adquisición y financiación (AJD, tasación, verificación registral, notaría, registro y gestoría), por un importe conjunto de 24.288 euros. Adicionalmente, se considera que el precio de compra (antes de IVA) incorpora otros tributos que representan un 8% de dicho precio.
- Durante los años de tenencia de la vivienda, ha de hacer frente a una serie de costes recurrentes (comunidad de propietarios, gastos de mantenimiento, seguro del hogar e IBI). En el primer año de tenencia del inmueble alcanzan los 1.944 euros, siendo actualizables anualmente por el nivel de inflación esperada (3%). Asimismo, el propietario disfruta de la deducción por vivienda vigente en el IRPF (15% de las cantidades satisfechas en concepto de amortización del capital e intereses de préstamos contraídos, con un máximo de 1.352 euros anuales).
- El adquirente no se ha beneficiado previamente de la utilización de una cuenta de ahorro-vivienda y no está obligado a declarar por el IPN.
- En el momento de la venta de la vivienda, una vez concluido el período de tenencia de la misma, el propietario tributa en el IRPF por la plusvalía obtenida, determinada como la diferencia entre el precio de venta y el coste actualizado en función de la tasa de inflación. El importe resultante se grava a un tipo fijo del 18%. Evidentemente, la tributación por este concepto será nula si la vivienda se revaloriza al mismo ritmo que aumenta el nivel general de precios<sup>6</sup>.
- Plazo de tenencia: 15 años.
- Forma de financiación de la compra: la vivienda adquirida se financia mediante un préstamo hipotecario, que cubre el 80% del precio sin IVA, a un tipo de interés fijo del 4% anual, y un plazo de amortización de 25 años, en tanto que el resto de gastos asociados a la operación de compra se cubre mediante un préstamo personal a 25 años y a un tipo de interés fijo, establecido en 3 puntos porcentuales (p. p.) por encima del vigente para el préstamo hipotecario.

---

<sup>6</sup> Los supuestos relativos al cómputo del coste (precio de adquisición) y a la actualización excluyen la posibilidad de pérdidas de capital.

**Cuadro I**  
**Marco de referencia: criterios y supuestos considerados**

| En el momento de compra                                                 |                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Precios                                                                 | Vivienda nueva de 90 m <sup>2</sup>                                                                                                                                                                |
|                                                                         | IVA                                                                                                                                                                                                |
| Impuestos                                                               | Actos Jurídicos Documentados:<br>- Escritura de compra<br>- Préstamo hipotecario                                                                                                                   |
| Otros gastos de formalización del préstamo y operación de compra- venta | Tasación + Verificación registral + Notaría + Registro + Gestoría                                                                                                                                  |
| Financiación<br>coste total compra                                      | 80% precio compra (sin IVA): Préstamo hipotecario:<br>Resto: Préstamo personal                                                                                                                     |
| Préstamos                                                               | Tipo de interés:<br>Hipotecario: 4%<br>Personal: Tipo de interés préstamo hipotecario + 3.p.p.                                                                                                     |
|                                                                         | Comisión apertura: 0,25%                                                                                                                                                                           |
|                                                                         | Plazo: 25 años                                                                                                                                                                                     |
|                                                                         | Amortización: Cuotas constantes                                                                                                                                                                    |
| Durante los años de disfrute de la vivienda                             |                                                                                                                                                                                                    |
| Gastos corrientes anuales                                               | Comunidad de propietarios, gastos de mantenimiento y seguro de vivienda<br>(0,005*Precio compra (sin IVA))<br>(Actualizables por inflación esperada)                                               |
| Impuestos                                                               | Impuesto sobre Bienes Inmuebles<br>(Precio compra (sin IVA) *0,5*0,0062)<br>(actualizable por inflación esperada)                                                                                  |
|                                                                         | Impuesto sobre el Patrimonio Neto: exención                                                                                                                                                        |
|                                                                         | IRPF: exención                                                                                                                                                                                     |
| Deducción IRPF                                                          | 15% inversión vivienda<br>(base máxima: 9.015 € )                                                                                                                                                  |
| Revalorización vivienda                                                 | Inflación esperada anual (3,0%),                                                                                                                                                                   |
| En el momento de la venta de la vivienda (a los 15 años)                |                                                                                                                                                                                                    |
| Cancelación préstamos                                                   | Comisión 1% sobre capital pendiente + notaría + gestoría + registro                                                                                                                                |
| Impuestos                                                               | IRPF: Ganancia Patrimonial (18%* (precio venta-precio compra (actualizado al 3,0% anual))                                                                                                          |
|                                                                         | Impuesto Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: % de incremento anual por periodo de generación (15 años) * tipo de gravamen * 15 * valor del suelo actualizado según Catastro |

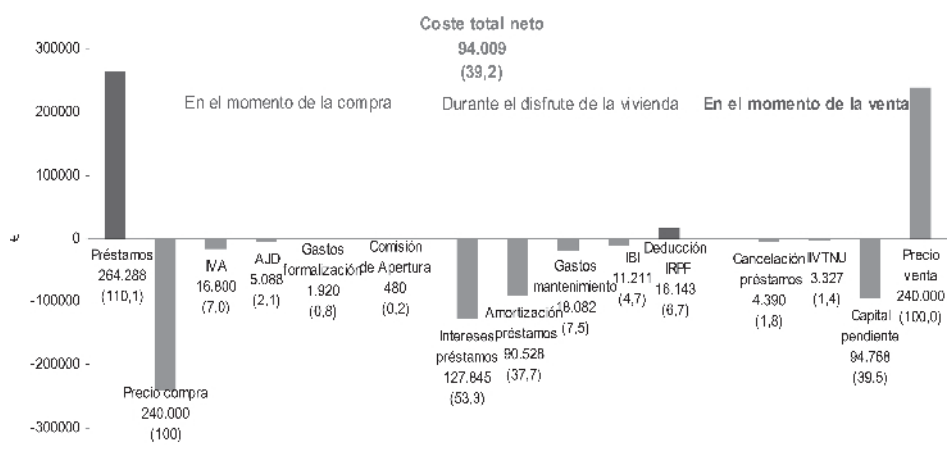
- Revalorización de la vivienda: se considera un incremento anual equivalente al del índice de precios al consumo.
- Tasa de descuento: coincide con la tasa de inflación considerada.

### c) Resultados obtenidos

Como se ha señalado, el enfoque utilizado va encaminado a cuantificar el coste de uso de la vivienda antes y después de impuestos en términos de valor presente. En el gráfico 2 aparece, en términos de valor actual, el flujo de gastos e ingresos, así como el coste total neto y sus diferentes componentes, asumidos durante el periodo de tenencia de la vivienda. Como puede observarse, el propietario, al término de 15 años, habrá incurrido en un coste total neto de 94.009 euros, lo que se traduce, en promedio, en 6.267 euros anuales. Por su parte, el valor de la ratio "coste total neto/precio inicial de la vivienda" se sitúa en el 39,2% para el horizonte temporal considerado, equivalente a una tasa anual del 2,6%.

### Gráfico 2.

**Componentes coste total neto de uso de la vivienda (valor actual en euros)**  
Entre paréntesis porcentajes sobre precio inicial vivienda sin IVA



Los gastos a asumir en el momento de la compra suponen aproximadamente un 10% del precio de adquisición (sin IVA), mientras que los intereses soportados durante los años de tenencia del inmueble por los préstamos mantenidos representan en torno al 53%. El conjunto de los impuestos considerados (a partir del momento de la compra) asciende a 36.425 euros (15,2% del precio inicial de la vivienda) (2.428 euros anuales) (cuadro 2). Por otro lado, puede comprobarse cómo la deducción vigente en el IRPF ejerce un efecto significativo, que puede apreciarse desde diferentes puntos de vista: permite contrarrestar con creces el pago del IBI, o bien equivale a un importe próximo al del IVA, o a más de la mitad (55%) de los

**Cuadro 2**  
**Carga fiscal neta asumida por la tenencia de vivienda**  
**Valores expresados en términos actualizados**

|                                                      | Euros   |             | % s/ precio compra vivienda | %s/ Total neto (2) |
|------------------------------------------------------|---------|-------------|-----------------------------|--------------------|
|                                                      | Total   | Media Anual |                             |                    |
| Tributos promoción inmobiliaria                      | 19.200  | 1.280       | 8,0                         | 48,6               |
| IVA                                                  | 16.800  | 1.120       | 7,0                         | 42,5               |
| AJD                                                  | 5.088   | 339         | 2,1                         | 12,9               |
| IBI                                                  | 11.210  | 747         | 4,7                         | 28,4               |
| IIVTNU                                               | 3.327   | 222         | 1,4                         | 8,4                |
| <i>Total sin tributos promoción inmobiliaria (1)</i> | 36.425  | 2.428       | 15,2                        | 92,3               |
| <i>Total con tributos promoción inmobiliaria(2)</i>  | 55.625  | 3.708       | 23,2                        | 140,9              |
| Deducción IRPF                                       | -16.143 | -1.076      | -6,7                        | -40,9              |
| <i>Total neto (1)</i>                                | 20.282  | 1.352       | 8,5                         | 51,4               |
| <i>Total neto (2)</i>                                | 39.482  | 2.632       | 16,5                        | 100,0              |

gastos recurrentes (no financieros) vinculados a la tenencia en propiedad de la vivienda. De esta manera, la cuantía de la fiscalidad neta se sitúa en 20.282 euros (1.352 euros anuales), con lo que la desgravación compensa un 44% de la carga impositiva.

Si consideramos los tributos correspondientes al proceso de promoción inmobiliaria, la carga tributaria asciende a 55.625 euros (23,2% del precio de venta) (3.708 euros anuales), y a 39.482 euros (16,5% del precio de venta) (2.632 euros anuales) tras la aplicación de la desgravación. Analizando los componentes de la carga fiscal neta se observa que la mayor influencia corresponde a los impuestos asumidos en el momento de la compra, seguidos por los tributos satisfechos en el proceso de promoción inmobiliaria, y el IBI, al representar el 9,1%, el 8,0% y el 4,7%, respectivamente, del precio de la vivienda. Finalmente, cabe señalar que la cuña fiscal estimada, expresada en términos del coste de uso incluidos los impuestos, se sitúa en el 21,6% (en el 42,0%, si se incluyen los tributos correspondientes al proceso de promoción inmobiliaria).

d) Escenarios alternativos

No obstante los resultados mostrados, debe tenerse en cuenta que, evidentemente, cualquier modificación sustancial en alguno de los supuestos o parámetros empleados podría alterar el coste total neto actualizado de la vivienda y la importancia relativa de la carga fiscal. Tomando como referencia el escenario básico definido anteriormente, se contrasta

la validez de esta hipótesis ante variaciones –aisladamente consideradas en cada caso- en los parámetros de los principales factores determinantes del coste total neto actualizado de la vivienda: revalorización de la vivienda y período de tenencia, en tanto que el resto de variables permanecen según los supuestos establecidos.

- i) Revalorización de la vivienda: A este respecto se definen dos escenarios alternativos: en uno, la revalorización anual alcanzada por la vivienda se sitúa 2 p. p. por debajo del nivel de inflación esperada (3,0%); en otro, la vivienda se revaloriza a un ritmo de 2 p. p. por encima de dicho nivel. Como puede observarse en el cuadro 3, el coste de uso decrece a medida que aumenta el nivel de revalorización de la vivienda. De acuerdo con los resultados obtenidos, a los 15 años, el propietario de la vivienda incurrirá en un coste neto anual equivalente al 4,3% del precio de compra, si el inmueble ve incrementado su valor anualmente en un 1% en términos nominales, y al 0,4%, si la revalorización anual es del 5%. En ambos casos, la carga fiscal asumida anualmente representa el 1,1% del precio de salida del inmueble al mercado. Sin embargo, el mayor coste de uso soportado en el escenario de menor revalorización se traduce en un menor cuña fiscal (25,4%), frente a la situación donde las expectativas de ganancias que tiene el individuo derivadas de la apreciación son superiores (287,0%).

**Cuadro 3**

**Coste total y carga fiscal en función de la tasa de revalorización de la vivienda**  
**Valores expresados en términos medios anuales actualizados**

| Tasa de revalorización de la vivienda | Coste total |                          | Carga fiscal |                          |
|---------------------------------------|-------------|--------------------------|--------------|--------------------------|
|                                       | Euros       | % precio compra vivienda | Euros        | % precio compra vivienda |
| Inflación esperada – 2 p.p.           | 10.344      | 4,3                      | 2.632        | 1,1                      |
| Inflación esperada                    | 6.267       | 2,6                      | 2.632        | 1,1                      |
| Inflación esperada + 2 p.p.           | 917         | 0,4                      | 2.632        | 1,1                      |

- ii) Periodo de disfrute de la vivienda: Dado que la modificación del periodo de disfrute de la vivienda lleva aparejada una transformación de la estructura de los flujos económicos y financieros asumidos, puesto que la ampliación del horizonte temporal de uso se plasma en la atención de mayores costes financieros y recurrentes, que se ven compensados, total o parcialmente, por la mayor revalorización del inmueble, a continuación se calcula el coste total neto y la carga fiscal neta, en términos de valor actual, para periodos de uso de la vivienda de 5, 10 y 20 años. Como puede observarse en el cuadro 4, ambas variables guardan una relación inversa con el horizonte temporal de uso del inmueble. El coste asumido para un periodo de permanencia de la titularidad del inmueble de 20 años se encuentra por debajo del 50% del afrontado en un período

**Cuadro 4**  
**Coste total y carga fiscal en función del periodo de disfrute de la vivienda**  
**Valores expresados en términos medios anuales actualizados**

| Nº de años | Coste total |                          | Carga fiscal |                          |
|------------|-------------|--------------------------|--------------|--------------------------|
|            | Euros       | % precio compra vivienda | Euros        | % precio compra vivienda |
| 5          | 11.450      | 4,8                      | 8.113        | 3,4                      |
| 10         | 7.768       | 3,2                      | 3.989        | 1,7                      |
| 15         | 6.267       | 2,6                      | 2.632        | 1,1                      |
| 20         | 5.354       | 2,2                      | 1.984        | 0,8                      |

de 5 años. Asimismo, la carga fiscal media anual, en términos de precio del inmueble, adopta valores decrecientes que oscilan entre el 3,4%, cuando el inmueble se disfruta durante 5 años, y 0,8%, cuando la vivienda se enajena a los 20 años. Por su parte, la cuña fiscal decrece a medida que lo hace el horizonte temporal por el que el individuo hace uso de la vivienda en régimen de propiedad. Así, mientras que la cuña fiscal se sitúa en el 70,9% para un periodo de 5 años, ésta se reduce al 37,1% cuando el plazo se amplía a 20 años.

**4. La elección entre la propiedad y el alquiler de la vivienda habitual**

Frente a la compra, el individuo puede optar por la opción de alquilar la misma vivienda durante igual periodo. En este caso, el arrendatario debe asumir el importe correspondiente al alquiler (ALQ), además de los gastos de gestión inmobiliaria y gestoría (G), y el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales correspondiente al contrato de arrendamiento (ITP). En consecuencia, el coste total de la vivienda alquilada (CALQ) en términos de valor actual, viene dado por:

$$CALQ = \sum_{j=0}^N \frac{(ALQ + G + ITP)_j}{(1 + \theta)^j} \tag{6}$$

siendo:

$$calq = \frac{CALQ}{N} \tag{7}$$

el coste medio anual del alquiler:

La equivalencia entre el coste de uso de la vivienda en régimen de propiedad y el coste del alquiler exigiría que  $cuii=calq$ . Dicho alquiler constituye el coste de uso de la vivienda

para el inquilino, actuando como determinante de la demanda de vivienda en arrendamiento. Partiendo de este esquema analítico, debe tenerse en cuenta que, por lo que respecta a la opción del alquiler de la vivienda habitual, por parte del arrendatario apenas si existen formalmente obligaciones fiscales más allá de las que se derivan del pago del ITP correspondiente al contrato de arrendamiento. De entrada, el alquiler de viviendas se encuentra exento de IVA. Sin embargo, es de suponer que en el precio del alquiler se traslada el conjunto de tributos que afectan al proceso de promoción inmobiliaria, así como el importe del IBI. En caso de disponer del precio exacto del alquiler de la misma vivienda analizada en régimen de propiedad, la comparación de las dos opciones es inmediata (Domínguez Martínez y López del Paso, 2006). Ahora bien, dado que la situación concreta va a depender del mercado geográfico que se elija, aquí se adopta un enfoque alternativo. Así, una vez obtenido el coste con inclusión de impuestos de la opción de propiedad de la vivienda, se calcula el montante del alquiler que originaría una equivalencia entre las dos opciones, con objeto de confrontar la ratio "precio de la vivienda/alquiler anual" (PER) resultante con los valores usuales observados en la realidad (del orden de 18) (RR de Acuña y Asociados, 2006).

A tenor del coste con inclusión de impuestos de la opción de propiedad de la vivienda para la situación descrita como escenario básico, el valor de la PER que llevaría a una equivalencia económica, en términos reales, entre la opciones de compra y alquiler se sitúa en 39, el doble que el correspondiente a la situación observada en el mercado. Dicho resultado se traduce en que, tomando como dados los precios de la vivienda, los alquileres deberían reducirse un 53% para que esta opción de uso de la vivienda resultase indiferente a la de compra.

La explicación de la posición ventajosa del régimen de propiedad frente al del alquiler podría buscarse, en primera instancia, en el tratamiento discriminador de la fiscalidad. No obstante, como se ha constatado, pese al importante efecto de la desgravación fiscal, existe una cuña fiscal significativa asociada a la propiedad de la vivienda habitual. Ahora bien, al beneficio fiscal de la desgravación por vivienda habría que añadir el de la exoneración existente en el IRPF para la vivienda habitual, por la que no se imputa ninguna renta. De esta manera, el contribuyente afronta una menor tributación, del orden de 317 a 568 euros anuales, en función de su tipo de gravamen marginal<sup>7</sup>. En caso de que se gravase la renta imputada y se eliminase la deducción en la cuota, el coste de uso sería, en el escenario base, de 116.902 euros. La PER de equilibrio se situaría en 31, por lo que, incluso así, seguiría siendo preferible la opción de la propiedad.

Así las cosas, la constatación de en qué medida es cierto que el tratamiento fiscal es el factor clave en la elección considerada precisa del aislamiento de la incidencia del resto de factores determinantes del coste de uso de la vivienda. Entre ellos ocupa un lugar destacado la apreciación de los bienes inmuebles a lo largo del tiempo, toda vez que las plusvalías registradas se traducen en menores costes de uso netos.

---

<sup>7</sup> El cálculo se ha efectuado considerando que se grava una renta imputada equivalente al 1,1% del 50% del valor de mercado de la vivienda.

Con objeto de validar lo anterior, se supone que la vivienda no experimenta revalorización alguna. En este nuevo contexto, el coste de uso medio anual, en términos de valor presente, se eleva a 11.997 euros, un 91% más que el asumido en el escenario considerado inicialmente. En este escenario de revalorización nula, la PER de equivalencia “compra/alquiler” se sitúa en 20, esto es, en un valor muy cercano a los existentes en la actualidad. Por otro lado, si consideramos que la vivienda sufre un proceso de depreciación, de tal manera que, al término del período de tenencia, el propietario, con el importe de la venta, sólo logra amortizar el capital pendiente del préstamo, el tenedor de la vivienda habría afrontado un coste de uso medio anual en torno a 16.000 euros, lo que convertiría al alquiler; en función de los precios de mercado actuales, en una opción más interesante económicamente que la de la propiedad.

## 5. Conclusiones

El trabajo realizado permite poner de relieve las siguientes consideraciones:

1. Ante el sector inmobiliario, el sistema impositivo lleva a cabo un verdadero despliegue de sus efectivos disponibles, por lo que es raro encontrar alguna operación o transacción que escape de la órbita de la imposición, ya sea estatal, autonómica o local, a lo largo del proceso de promoción inmobiliaria.
2. A partir de los supuestos establecidos con vistas a la realización del análisis aplicado, el cómputo neto de los impuestos satisfechos por la adquisición, la financiación, la tenencia y la enajenación de la vivienda, junto con la deducción disfrutada en el IRPF, arroja, en términos de valor presente, una cifra equivalente al 8,5% del precio de compra de la vivienda. Dicha cifra se eleva al 16,5%, si consideramos los tributos correspondientes al proceso de promoción inmobiliaria.
3. Las deducciones en el IRPF generan al propietario un ahorro cercano al 15% del coste de uso vinculado al periodo de disfrute del inmueble, y permiten contrarrestar un 44% de la carga impositiva total correspondiente a la adquisición, utilización y venta de la vivienda.
4. La cuña fiscal neta asciende a un 22% del coste total de uso de la vivienda, y a un 42%, si se computa la carga tributaria acumulada a lo largo del proceso de promoción inmobiliaria.
5. El coste de uso de la vivienda se altera significativamente en función de los supuestos establecidos respecto a la revalorización del inmueble y el período de tenencia. La cuña fiscal adopta valores crecientes a medida que se amplían las expectativas de revalorización del inmueble y decrecientes con el periodo de tenencia del mismo.
6. La ratio “precio de la vivienda/alquiler” de equivalencia, resultante del cálculo del coste de uso neto de la vivienda en términos reales, se sitúa en 39, muy por encima de los valores observados en la realidad, lo que apunta a que, en el escenario considerado, la opción de la propiedad resulta más interesante que la del alquiler. Para unos precios

dados de la vivienda, el importe del alquiler tendría que reducirse en torno a un 50%, respecto a los niveles actuales, para lograr una equivalencia económica entre las dos opciones.

7. El tratamiento fiscal preferente otorgado a la vivienda en propiedad (desgravación por adquisición y exoneración de la renta imputada en el IRPF) implica que el propietario incurre en un coste de uso total inferior en un 20%. La supresión de estas dos ventajas fiscales no impediría, en el marco económico considerado, que la opción de la propiedad siguiera siendo más interesante que la del alquiler; en el contexto de los niveles de precios y de alquileres observados en el mercado.
8. men de propiedad frente al del alquiler de la vivienda habitual no puede aislarse del efecto ejercido por otras variables en dicha elección, en particular, por la revalorización anual de la vivienda.

## 6. Referencias bibliográficas

Domínguez Martínez, J. M. (2003): "Conceptos básicos de fiscalidad con especial referencia al sector inmobiliario", I Máster Universitario en Gestión Económica y Urbanística de Empresas Constructoras e Inmobiliarias, Universidad de Málaga.

Domínguez Martínez, J. M. (2004): "Fiscalidad y coste del endeudamiento de la inversión en vivienda en España", *Cuadernos de Información Económica*, núm. 180.

Domínguez Martínez, J. M., y López del Paso, R. (2006): "Compra versus alquiler de la vivienda habitual: un análisis comparativo aplicado", *Cuadernos de Información Económica*, núm. 194.

García-Vaquero, V., y Martínez, J. (2006): *Fiscalidad de la vivienda en España*, Documentos Ocasionales, nº 0506, Banco de España.

RR de Acuña y Asociados (2006): *Anuario Estadístico del Mercado Inmobiliario Español 2006*, Madrid.





## ESTUDIOS

### ■ **El principio de capacidad económica y el nuevo IRPF**

■ Jaime Fernández Orte  
Dr. en Derecho

#### ■ **RESUMEN:**

Con la nueva ley, el IRPF ya no se aplica sobre la renta disponible, expresión de la capacidad económica del contribuyente, sino que recae de forma diferente sobre los distintos componentes de la renta. El someter la renta en general a un tipo progresivo, y la denominada renta del ahorro a un tipo proporcional, supone un paso más en la brecha abierta entre el tratamiento que reciben algunos rendimientos de capital mobiliario y determinadas ganancias y pérdidas patrimoniales, en comparación con el que reciben el resto de rendimientos.

#### ■ **PALABRAS CLAVE:**

Principio de capacidad económica, IRPF, renta gravable y criterio de reparto.

#### ■ **SUMARIO:**

##### **1. Introducción**

##### **2. Las exigencias del principio de capacidad económica**

###### **2.1. La existencia de riqueza**

###### **2.1.1 Límite inferior: el mínimo exento**

###### **2.1.2. Límite superior: la no confiscatoriedad del tributo**

###### **2.2. Como criterio de reparto**

##### **3. El principio de capacidad económica en el nuevo IRPF**

###### **3.1. La renta gravable**

###### **3.2. El criterio de reparto en el IRPF**

##### **4. Conclusiones**

## I. Introducción

El principio de capacidad económica como principio de justicia en materia tributaria tuvo su origen en la Ciencia de la Hacienda, y posteriormente se fue incorporando a las Constituciones de los diversos Estados, entre ellos España<sup>1</sup>.

Actualmente de acuerdo con el primer párrafo del artículo 31 de la Constitución Española, “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Es decir, como ha reconocido la mayoría de la doctrina<sup>2</sup>, y así lo ha expresado el Tribunal Constitucional [en particular, en el FJ (Fundamento Jurídico) 4º de la STC (Sentencia del Tribunal Constitucional) 27/1981, de 20 de julio], el principio de capacidad económica no vacía el contenido de la justicia tributaria.

No obstante, el respeto del principio de capacidad económica es esencial para considerar que el sistema tributario es justo, siendo a este respecto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) un tributo de importancia capital para hacer efectivo el mandato contenido en el artículo 31 del Texto constitucional<sup>3</sup>.

El objetivo de este trabajo, es analizar las modificaciones más importantes habidas en la nueva ley del IRPF (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), a la luz del principio de capacidad económica. Para ello, en el primer epígrafe se exponen las exigencias del principio de capacidad económica, en un segundo epígrafe se analizan los cambios producidos por la nueva ley de acuerdo con dichas exigencias, y se finaliza con unas breves conclusiones.

---

<sup>1</sup> Véase PONT MESTRES, M.: “Principio Constitucional de Capacidad Económica y Ordenamiento Tributario” en la obra de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES: *Constitución y Normas Tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1990, p. 148.

Así, el artículo 8 de la Constitución de Cádiz de 1812 establecía: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado”.

<sup>2</sup> Véase MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª edición, Tecnos, Madrid, 2004, p. 118; véase CAZORLA PRIETO, L. M.: “Comentario al artículo 31”, en la obra dirigida por GARCÍA FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución*, 3ª edición, Civitas, Madrid, p. 722; véase GONZÁLEZ, E. y LEJEUNE, E.: *Derecho Tributario*, volumen I, 2ª edición, Plaza Universitaria, Salamanca, 2000, p. 159; véase ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 37; véase MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española”, *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979, p. 65; véase ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 261; y véase ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, p. 60.

<sup>3</sup> Véase FALCÓN Y TELLA, R.: “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de renta”, *Quincena Fiscal*, nº 1, 1999, p. 5.

## 2. Las exigencias del principio de capacidad económica

La capacidad económica es un concepto jurídico indeterminado<sup>4</sup> que el artículo 31.1 de la Constitución enuncia pero no define<sup>5</sup>, y del que el Alto Tribunal, se ha limitado a decir; que "capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra" (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º, y que ha sido reiterada posteriormente)<sup>6</sup>. Afirmación de la que se deduce, a nuestro entender, que la riqueza constituye el sustrato de la capacidad económica<sup>7</sup>, aunque no se identifica literalmente con la misma<sup>8</sup>.

Asimismo, los tributos deben de configurarse en la medida de lo posible de acuerdo con el principio de capacidad económica, aunque como ha establecido el Tribunal Constitucional, si en el impuesto el criterio más importante será la capacidad económica, ésta "no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota" (STC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4º; también en la STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 3º), ni tampoco en las contribuciones especiales<sup>9</sup>.

La diferenciación entre ambas vertientes del principio (como existencia de riqueza y como criterio de reparto), suele traducirse en la distinción entre capacidad económica "absoluta" y "relativa" realizada por la doctrina italiana, y seguida también por nuestra doctrina<sup>10</sup>.

<sup>4</sup> Aunque no indeterminable, ya que determinarlo como ha escrito C. PALAO TABOADA, es función del legislador; con ayuda de la doctrina científica y de los tribunales, especialmente el Tribunal Constitucional (véase "Nueva visita al principio de capacidad contributiva", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 124, 2004, p. 773).

<sup>5</sup> Véase PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ E.: *Derecho Tributario*, volumen I, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, p. 157. En el mismo sentido, véase YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Artículo 31.1 de la Constitución Española: Veinte años después", *Revista de Haciendas Locales*, nº 84, 1998, p. 490; y véase HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español desde el Derecho alemán*, Marcial Pons, Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998, p. 103.

<sup>6</sup> Esta Sentencia ha sido objeto de varias críticas, entre ellas las de C. PALAO TABOADA, que habla de afirmaciones muy vagas (véase "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995, p. 642). L. SÁNCHEZ SERRANO, por otra parte, señala que es de escasa calidad técnica (véase "Principios de justicia Tributaria" en la obra coordinada por LASARTE, J.: *Manual General de Derecho Financiero. Parte General*, volumen I y II, Comares, Granada, p. 299).

<sup>7</sup> Como ya había venido reiterando la doctrina, empezando por F. SAINZ DE BUJANDA (véase *Hacienda y Derecho*, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 191).

<sup>8</sup> PONT MESTRES, M.: "Principio constitucional de Capacidad Económica...", op. cit., p. 149.

<sup>9</sup> Véase CHICO DE LA CÁMARA, P.: "El uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales", *Noticias de la Unión Europea*, nº 162, 1998, p. 74.

<sup>10</sup> Véase CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y línea para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 122; véase RODRÍGUEZ BEREJO, J. M.: "El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36, 1992, p. 43; y HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pp. 148 y ss.

## 2.1. La existencia de riqueza

Antes que nada, hay que señalar que el tributo que grava a quien carece de aptitud de capacidad económica, es a nuestro juicio, utópico<sup>11</sup>. El tributo, sólo es concebible allí donde la riqueza existe<sup>12</sup>.

La riqueza ha de ser neta, bien sea referida a la rentas, al patrimonio o al acto de gasto por el que se dispone de una renta o parte de un patrimonio neto<sup>13</sup>. Las rentas brutas no pueden delimitar la riqueza disponible, porque en caso contrario, un impuesto permanente sobre dichas rentas podría absorber el patrimonio de los sujetos<sup>14</sup>.

A pesar de lo anterior, puede haber excepciones que legitimen la no tributación de la riqueza neta. Como serían las basadas en otros criterios de justicia, en la búsqueda de objetivos extrafiscales o en razones de practicabilidad administrativa<sup>15</sup>.

Estas excepciones han de ser suficientemente ponderadas, siguiendo el juicio de proporcionalidad, que el Tribunal Constitucional aplica para comprobar la constitucionalidad de una medida restrictiva de un derecho fundamental. Así, se ha de comprobar si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si además, es necesaria, en el sentido de que no existe otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)<sup>16</sup> ( STC 186/2000, de 10 de julio, FJ 6º, entre otras).

A este respecto, la labor del Tribunal Constitucional no ha sido, en nuestra opinión, para nada positiva. Y eso, en un impuesto como el IRPF, que a entender del Alto Tribunal (entre otras, STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6º), constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. A modo de ejemplo, en el FJ 6º A) de la STC 214/1994, de 14 de julio, en la que se enjuician determinados preceptos de la ley entonces vigente del IRPF, al hablar de la utilización de una técnica forfetaria para la determinación de los gastos

---

<sup>11</sup> PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ, E.: *Derecho Tributario*, op. cit., p. 157.

<sup>12</sup> MARTÍN DELGADO, J. M.: "Los principios de capacidad económica...", op. cit., p. 66.

<sup>13</sup> PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ, E.: *Derecho Tributario*, op. cit., p. 158.

<sup>14</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, op. cit., p. 202.

<sup>15</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 117.

<sup>16</sup> A juicio de C. PALAO TABOADA, las ideas de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, sobre las que versaría el control de proporcionalidad (en sentido amplio), aunque pueden ser útiles para orientar al legislador y, sobre todo, a los tribunales en la apreciación de la justificación de una medida legislativa, "no añaden nada sustancial a las nociones (negativamente) de arbitrariedad y (positivamente) de conformidad con la 'naturaleza de la cosa' (exigencias objetivas de la realidad objeto de normación) o 'razonabilidad'" ("Nueva visita...", op. cit., p. 782)..

deducibles en los rendimientos del trabajo personal, la justifica “porque evita la complejidad del procedimiento tributario”, así “como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión”<sup>17</sup>. Sin entrar a realizar ningún juicio de proporcionalidad.

Por otro lado, el principio de capacidad económica exige cuantificar el gravamen en relación a un determinado período impositivo. Sin embargo, este principio de “periodicidad” tiene un carácter meramente técnico, por lo que puede producir una distorsión de la capacidad económica<sup>18</sup>. De modo que el legislador debe establecer medidas correctoras para reducir tales disfunciones, aunque sea imposible eliminarlas por completo.

En este sentido, y a propósito de las normas retroactivas, el FJ 10º de la STC 126/1987, de 16 de julio, afirma que “la capacidad (económica o contributiva) ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está insita en el presupuesto del tributo, y si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva”<sup>19</sup>.

Además, este principio, exige que sean gravadas manifestaciones económicas reales, y no meramente ficticias o nominales<sup>20</sup>. A este respecto, haremos referencia a tres aspectos: la potencialidad de la riqueza, el gravamen de rendimientos puramente nominales, y el establecimiento de presunciones iuris et de iure que imputen una riqueza meramente “probable” al contribuyente.

Respecto a la potencialidad, el Tribunal Constitucional tiene recogido que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta potencial o actual, en la generalidad”<sup>21</sup> de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel prin-

<sup>17</sup> Como ha señalado P.M. HERRERA MOLINA, no puede justificarse en motivos de practicabilidad administrativa que los porcentajes y los límites hayan sido establecidos de modo homogéneo sin atender a las características objetivas de las diversas actividades laborales (*Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 322).

<sup>18</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 118.

<sup>19</sup> Como ha observado J. LASARTE ÁLVAREZ, no se pueden gravar facultades económicas pasadas en un momento en que ya son inexistentes, ni se debe partir de la capacidad contributiva actual para cuantificar tributos correspondientes al pasado, exigidos por una ley retroactiva (véase “Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional” en la obra de AA.VV.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, p. 92).

<sup>20</sup> Véase MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 303.

<sup>21</sup> Como han señalado algunos autores, parece que aquí el Tribunal Constitucional ha seguido el principio de la capacidad contributiva en la normalidad de los casos, recogido hace ya más de 40 años por GIARDINA (véase FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, *Revista Vasca de Administraciones Públicas*, nº 47/1, 1998, p. 99, entre otros). Esta construcción, ha sido criticada por ciertos sectores de la doctrina, como J. J. NIETO MONTERO, que considera muy difícil determinar qué ha de entenderse por normalidad de los casos, cómo ha de medirse materialmente esa normalidad, si equivale a mayoría, a generalidad, etc. (véase “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 238, 1995, p. 929).

cipio constitucional quede a salvo" (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º)<sup>22</sup>, y conforme con dicho planteamiento ha afirmado que el principio de capacidad económica únicamente quebraría "en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º)<sup>23</sup>.

Desde nuestro punto de vista, lo más lógico es inclinarse por la exigencia de la realidad (existencia y efectividad) de la riqueza para entender que un determinado tributo no viola el principio de capacidad económica<sup>24</sup>. Si bien, en ocasiones podría admitirse por motivos extrafiscales, gravar manifestaciones indirectas de riqueza, siempre que superen el oportuno juicio de proporcionalidad<sup>25</sup>.

El gravamen de rendimientos puramente nominales, fue objeto de discusión en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, en la que se enjuiciaba la constitucionalidad del artículo 355.5 del texto refundido de las disposiciones vigentes en materia de régimen local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril. Según el FJ 5º C), el legislador tributario "ha establecido como principio configurador del sistema el principio nominalista. El citado principio sirve para proteger la estabilidad de la moneda, evitando la pérdida de confianza que en otro caso se produciría<sup>26</sup>. En cuanto tal principio, el nominalista es coherente con el orden constitucional establecido<sup>27</sup>".

A nuestro entender, la ley no puede dejar en manos del Gobierno la eventualidad de corregir o no, los incrementos ficticios de valor, del citado impuesto<sup>28</sup>, ya que tal correc-

<sup>22</sup> R. CABALLERO SÁNCHEZ y M. GARCIA DE CASTRO, entienden que "el Tribunal Constitucional ha vaciado de contenido el principio de capacidad económica, convirtiéndolo en un concepto casi inoperante" (véase "La capacidad económica como criterio constitucional", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 206, 1990, p. 364).

En el mismo sentido crítico con la Sentencia, G. CASADO OLLERO dice que hace "tabla rasa de las modulaciones anteriormente formuladas respecto a las exigencias de la capacidad contributiva", "desdibujando así las 'precisas fronteras' en las que debe ceñirse el deber de contribuir" (véase Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional...*, op. cit., p. 11).

<sup>23</sup> Al respecto F. D. ADAME MARTÍNEZ ha manifestado que "el único motivo que puede justificar este modo de razonar es el deseo de constituir una doctrina jurisprudencial, en la que puedan tener encaje ciertas actuaciones de la administración impulsadas no tanto por el deseo de gravar una verdadera y real capacidad económica, cuanto por una especie de extraña avidez recaudatoria" (*Tributos propios...*, op. cit., p. 67).

<sup>24</sup> Como ha manifestado L. M. CAZORLA PRIETO, la manifestación de capacidad económica más reveladora y en sintonía con el mandato constitucional es la real o efectiva (véase *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5ª edición, Thomson-Aranzadi, 2004, p. 114).

<sup>25</sup> Véase HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento comunitario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 162 y ss.

<sup>26</sup> Esta es una opinión, pero existen sostenedores de la contraria, "luchar contra la inflación es lo que sirve para dar estabilidad a la moneda" (véase DE MIGUEL CANUTO, E.: "La Sentencia Constitucional nº 221/1992 de 11 de Diciembre: capacidad económica e inflación", *Crónica Tributaria*, nº 66, 1993, p. 99).

<sup>27</sup> Pero ¿cuáles son las normas constitucionales que permiten avalar esta afirmación?. La Sentencia no las explicita (DE MIGUEL CANUTO, E.: "La Sentencia Constitucional nº 221/1992 de 11 de Diciembre...", op. cit., p. 99).

<sup>28</sup> Véase el voto particular del Magistrado A. RODRÍGUEZ BEREJO, al que se adhiere el Magistrado J. GABALDÓN LÓPEZ.

ción es parte integrante de un elemento fundamental del impuesto que sólo la ley debe configurar<sup>29</sup>.

En tercer lugar, no cabe establecer presunciones *iuris et de iure* que imputen una riqueza meramente “probable” al contribuyente<sup>30</sup>.

En este sentido, se declaró inconstitucional y nula la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, que regula las Tasas y Precios Públicos, por STC 194/2000, de 19 de julio, que establecía una presunción *iuris et de iure* para el caso de que cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales excediese de una determinada cantidad, ya que “aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima –la lucha contra el fraude fiscal–, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica” (FJ 8º).

A pesar de ser ésta la riqueza que debe de ser sometida a gravamen, el legislador, además, está condicionado por un límite inferior: el mínimo exento, y por un límite superior: la no confiscatoriedad del tributo<sup>31</sup>.

### 2.1.1. Límite inferior: el mínimo exento

La doctrina ha considerado la exención del mínimo de subsistencia como un límite a la imposición derivado directamente de la capacidad contributiva<sup>32</sup>. Entendiéndose por tal, la existencia de una cantidad que no puede ser objeto del gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular<sup>33</sup>.

<sup>29</sup> A este respecto P.M. HERRERA MOLINA dice que si no es obligatorio corregir la inflación, esto supondrá –en mayor o menor cuantía– que la capacidad económica gravada será inexistente o ficticia (*Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 135).

<sup>30</sup> Como ha expresado J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE, “la racionalidad de un tributo exige que el gravamen responda efectivamente a una capacidad económica, de tal forma que esa exigencia de conexión efectiva entre presupuesto de hecho revelador de dicha capacidad y el gravamen establecido por la ley, conduce a considerar inconstitucionales aquellas normas que, so pretexto de sancionar determinadas conductas ilícitas del contribuyente, determinan un incremento de la cantidad a pagar mediante el expediente de convertir en materia objeto del tributo lo que no es tal” (véase “Un problema de alcance constitucional, la tributación sobre la renta efectiva o la renta presunta, media o normal”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 78, 1993, pp. 196 y 197).

<sup>31</sup> CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales...”, op. cit., p. 121. Como ha manifestado F. NEUMARK, “es de toda exigencia que las personas que no poseen más que el mínimo vital a secas tampoco disponen de capacidad impositiva alguna” (véase *Principios de la imposición*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 140).

<sup>32</sup> MOSCHETTI, F.: *El principio...*, op. cit., p. 266; MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios...”, op. cit., p. 70; véase PÉREZ DE AYALA, J. L.: “Las cargas públicas: principios para su distribución”, *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979, p. 104; véase BORRERO MORO, C. J.: “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 1999, p. 220; véase CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, 6ª edición, Civitas, Madrid, 2002, p. 61; véase LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en la obra de AA.VV.: *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 166.

<sup>33</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 110.

El problema que plantea este principio es el de su valoración, como ha escrito MARTÍN DELGADO<sup>34</sup>. La determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cual sea el ideal sentido por las comunidades en cada momento histórico y adoptado por el Ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde el llamado "mínimo físico" o exención del conjunto de bienes indispensables para mantener la vida del individuo, al "mínimo social", que comprende lo que se entiende indispensable para el tenor de vida del individuo. Además, en la determinación del mismo, debe tenerse en cuenta la situación familiar del contribuyente<sup>35</sup>, dado que condiciona sus necesidades y, por tanto su capacidad económica para contribuir<sup>36</sup>.

No obstante, la dimensión de este mínimo de existencia va a depender en concreto de cómo esté configurado el sistema financiero del Estado y de cuáles sean las actividades que se desarrollan por el mismo<sup>37</sup>.

### **2.1.2. Límite superior: la no confiscatoriedad del tributo**

Las posiciones de la doctrina han sido muy diversas respecto a la necesidad y operatividad de este principio<sup>38</sup>. Desde quienes<sup>39</sup> entienden que estamos ante una previsión tautológica, porque la confiscación constituye un concepto que, por su propia esencia, permanece a extramuros del ordenamiento tributario, hasta quienes consideran<sup>40</sup> que constituye más bien una confirmación en el ámbito tributario del principio de propiedad.

A este respecto, creemos como afirma FERREIRO LAPATZA<sup>41</sup>, que la prohibición de privar a uno de sus bienes por la vía fiscal no es, en ningún caso superflua, ya que la propiedad, solemnemente reconocida en el artículo 33 de la Constitución, necesita estar expresa y especialmente protegida por la propia Constitución de otro derecho también reconocido por ella: el derecho del Estado a exigir de todos el pago de tributos<sup>42</sup>.

---

<sup>34</sup> MARTÍN DELGADO, J. M.: "Los principios de capacidad económica...", op. cit., p. 70.

<sup>35</sup> Entre otros, HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 120; MOSCHETTI, F.: *El principio...*, op. cit., p. 265; y véase CENCERRADO MILLÁN, E.: "El mínimo exento individual y familiar en la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 2 y 3, 1998, p. 343.

<sup>36</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 107.

<sup>37</sup> MARTÍN DELGADO, J. M.: "Los principios de capacidad económica...", op. cit., p. 71.

<sup>38</sup> FERNÁNDEZ SEGADO, F.: "El diseño constitucional del deber de contribuir...", op. cit., p. 109.

<sup>39</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 107.

<sup>40</sup> PALAO TABOADA, C.: "Los principios de capacidad económica...", op. cit., p. 629. Véase también la obra de RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: "Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español", *Crónica Tributaria*, n.º 64, 1992, p. 119.

<sup>41</sup> Véase FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, volumen I, 23ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 61.

<sup>42</sup> A J. LASARTE ÁLVAREZ, también le parece positivo que este límite aparezca expresamente en el artículo 31.1 porque completa el contenido de los principios de capacidad económica y de progresividad, al tiempo que nos recuer-

Esta prohibición ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen, puesto que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo<sup>43</sup>.

El problema es concretar cuándo se entenderá que existe confiscación. Según nuestra opinión, no creemos que sea posible fijar un límite teórico de confiscatoriedad fiscal<sup>44</sup>. Habrá de ser en cada caso, y a la vista de las específicas circunstancias socioeconómicas del momento, cuando el Tribunal Constitucional deba precisar si aquel umbral ha sido o no traspasado<sup>45</sup>. Así parece desprenderse de la STC 14/1998, de 22 de enero, en la que se enjuicia entre otras cuestiones, el pretendido alcance confiscatorio del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos, introducido por la Ley 8/1990, de Caza, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, limitándose en el FJ 11º B) a señalar que “es imposible determinar a priori y a partir de la sola argumentación de los recurrentes (el hecho de que el tipo de gravamen se aplique sobre una base imponible que atiende a un rendimiento potencial y no real), si la cuantía resultante a ingresar por razón del Impuesto presenta o no un alcance confiscatorio en los términos expuestos, pues será precisamente la relación entre el Impuesto y el rendimiento obtenido la que ilumine sobre el carácter confiscatorio de aquél”.

Por lo tanto, y como ha manifestado CASADO OLLERO<sup>46</sup>, el mínimo exento y la no confiscatoriedad del tributo, operan tanto en sentido negativo como positivo. En sentido negativo, porque en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo que no respete el mínimo de existencia y el máximo no confiscatorio, pues si lo hiciera así la actuación legislativa resultaría arbitraria y, por ende, inconstitucional. En sentido positivo, porque entre ambos límites se sitúa el ámbito de actuación que permite ejercitar el poder impositivo en modo de hacer factible, además de otros fines y objetivos extrafiscales, la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos.

## 2.2. Como criterio de reparto

Desde este punto de vista, el principio de capacidad económica se traduce en el instrumento utilizado para la determinación de la cuantía de la deuda tributaria individual. Por consi-

---

da la conexión entre el deber de contribuir y el reconocimiento de la propiedad privada y de la herencia (véase “Los tributos. Poder tributario. Principios de Justicia tributaria” en la obra dirigida por SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: Manual de Derecho Tributario, Comares, Granada, 2002, p. 17).

<sup>43</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 61. Por el contrario, L. M. CAZORLA PRIETO estima que éste límite hay que referirlo al sistema tributario en su conjunto (“Comentario al artículo 31”, op. cit., p. 736).

<sup>44</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Los tributos...”, op. cit., p. 18.

<sup>45</sup> FERNÁNDEZ SEGADO, F.: “El diseño constitucional del deber de contribuir...”, op. cit., p. 111. En la misma línea, F. SAINZ DE BUJANDA, ha manifestado que esta labor ha de ser llevada a cabo por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, quien, a la vista de la realidad de cada momento, deberá ir configurando los límites en que han de moverse las facultades tributarias de los entes públicos (véase Lecciones de Derecho Financiero, 10ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1993, p. 112).

<sup>46</sup> CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales...”, op. cit., pp. 122 y 123

guiente, el principio de capacidad económica será el que guíe la elección de las medidas técnicas que, partiendo de una manifestación de riqueza imponible de un sujeto, conduzcan a la determinación del importe de la deuda tributaria que por esa riqueza ha de satisfacer:

Esos métodos impositivos, que determinan los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, resultan de la combinación de una serie de criterios, que son los siguientes a juicio de SAINZ DE BUJANDA<sup>47</sup>: la naturaleza real o personal, de los hechos imponibles del tributo; la estructura, proporcional o progresiva, de los tipos de gravamen; y el carácter, objetivo o subjetivo, del tributo.

El nivel de exigencia, del principio de capacidad económica como criterio de reparto, es diferente para cada tributo, de forma que éste estará en función del peso específico que la norma tenga (por su incidencia con una prestación concreta), en la configuración contributiva del sistema tributario, puesta en relación dicha medida con la aptitud subjetiva a la contribución<sup>48</sup>. De modo que será en el IRPF donde principalmente deba de cumplirse esta manifestación del principio de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional, ha sido precisamente a la hora de enjuiciar ese impuesto, cuando por primera vez ha citado dicho aspecto del principio de capacidad económica<sup>49</sup>. Así, en la STC 209/1988, de 10 de noviembre, dictada como consecuencia de un recurso de amparo interpuesto por supuesta vulneración de la entonces ley del IRPF del derecho fundamental a la igualdad consagrado en el artículo 14, ya que obligaba a la declaración conjunta de las rentas, expresa que "el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto" (FJ 8º). En el mismo sentido, en la STC 45/1989, de 20 de febrero, fruto de la cuestión de inconstitucionalidad planteada a partir del recurso resuelto en la Sentencia anterior, en su FJ 7º habla de "derecho fundamental<sup>50</sup> de cada uno de tales miembros (de la familia), como sujetos pasivos del impuesto a contribuir; de acuerdo con su propia capacidad económica".

No obstante, en dichas Sentencias, el principio de igualdad, jugó una operatividad mayor que el de capacidad económica para limitar efectivamente la discrecionalidad del legislador; ya que en éstas, la capacidad económica es tomada únicamente como premisa de una

---

<sup>47</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, op. cit., p. 110.

<sup>48</sup> Véase ALGUACIL MARÍ, M. P.: "La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 259, 1999, p. 654. Un criterio similar es utilizado por P. M. HERRERA MOLINA (*Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pp. 108 y ss).

<sup>49</sup> NIETO MONTERO, J. J.: "El principio de capacidad contributiva...", op. cit., p. 943.

<sup>50</sup> De acuerdo con dicha fundamentación, P. M. HERRERA MOLINA considera que el derecho a contribuir de acuerdo con la capacidad económica es un derecho fundamental (*Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 83). Pero como señala M. P. ALGUACIL MARÍ, no parece aportar argumentos suficientes ("La capacidad económica como parámetro...", op. cit., p. 648). En el mismo sentido crítico A. RODRÍGUEZ BEREJO, entiende que con esa interpretación se está olvidando, acaso por influencia de la doctrina alemana, el dato positivo de la Constitución Española ("El deber de contribuir...", op. cit., p. 37).

argumentación desarrollada a partir de la operatividad del principio de igualdad<sup>51</sup>. Así, en el FJ 10º de la STC 209/1988, de 10 de noviembre, afirma que “ausente, en este caso, toda proporcionada ponderación de las circunstancias que pudieran haber justificado un trato fiscal distinto y, en la generalidad de los casos, más gravosos, la obligación de acumulación de renta y de declaración conjunta de los cónyuges se convierte inevitablemente para el recurrente en un expediente tan sólo diferenciador por razón del matrimonio y, como tal, discriminatorio. La distinta capacidad tributaria de una determinada categoría de sujetos pasivos, sin duda, hace legítimo su peculiar trato fiscal (artículo 31.1 de la Constitución). Pero lo que carece de justificación, es que la determinación de una mayor carga tributaria para los contribuyentes casados se lleve a cabo, en impuestos de carácter personal, sin atención alguna al incremento efectivo de su capacidad económica por referencia a la de quienes, con renta igual, no conviven matrimonialmente”.

En la misma sintonía se sitúa la argumentación desarrollada en la STC 45/1989, de 20 de febrero. Así, en el FJ 4º, considera que “como exigencia derivada de los artículos 14 y 31, es indispensable que la sujeción conjunta no incremente la carga tributaria que, con arreglo a las normas generales, le correspondería a cada uno de los sujetos”, de acuerdo “con su propia capacidad económica”. Estableciendo más adelante en el FJ 7º: “La sujeción conjunta al impuesto de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre las personas físicas en un impuesto de grupo porque esta transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica”.

Sobre esta cuestión, es interesante hacer referencia a la STC 46/2000, de 17 de febrero, dictada como consecuencia de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación con el artículo 27.6.2 de la entonces ley del IRPF (tributación mínima del 8% para los incrementos de patrimonio irregulares cuando el tipo medio del ejercicio sea cero), ya que en la misma también se pone en relación el principio de igualdad con el de capacidad económica, pero este último tiene un mayor juego. En el FJ 8º de la Sentencia se establece que “indudablemente tal tratamiento fiscal evidencia una clara desigualdad en la ley, proscrita constitucionalmente, en razón de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el resultado en los supuestos referidos no es otro que el de que quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior. No se trata de un efecto singular, justificable en el marco de la generalidad de la norma, pues el referido efecto se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, según ha quedado razonado. La generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica. En consecuencia, el precepto analizado vulnera el principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución), lo que conduce a la declaración de su inconstitucionalidad”.

<sup>51</sup> ALGUACIL MARÍ, M. P.: “La capacidad económica como parámetro...”, op. cit., p. 643.

### 3. El principio de capacidad económica en el nuevo IRPF

#### 3.1. La renta gravable

Conforme al artículo 2 de la Ley 35/2006, constituye el objeto del impuesto, la renta del contribuyente entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. El contenido de este artículo coincide en su integridad con lo que expresaba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (en adelante, texto refundido). No obstante, el segundo párrafo de dicho artículo establecía además, que el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar.

La falta de mención de ese segundo párrafo es muy importante, ya que como ha señalado LAGARES CALVO<sup>52</sup>, el IRPF ya no se aplica sobre la renta disponible o capacidad económica sino que recae de forma diferente sobre diferentes tipos de ingresos.

De acuerdo con el artículo 6 de la Ley 35/2006, el hecho imponible lo sigue constituyendo la obtención de renta por el contribuyente, compuesta por los rendimientos del trabajo, capital y actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de rentas que se establezcan por ley. Aunque dicha renta, a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del impuesto, se clasifica en renta en general y del ahorro, lo que constituye la gran novedad de la ley. Integrándose la renta del ahorro, a tenor del artículo 46 de la Ley 35/2006, por los rendimientos de capital mobiliario derivados de participación en fondos propios, de cesión a terceros de capitales propios, y de operaciones de contratos de seguros de vida e invalidez, y por las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisión de elementos patrimoniales con independencia del período de generación de la misma.

Conforme a la clasificación anterior, parece ser que se ha incorporado a la ley<sup>53</sup>, el modelo dual de rentas<sup>54</sup>, lo que supone ahondar aún más en el diferentemente tratamiento que

---

<sup>52</sup> Véase LAGARES CALVO, M. J.: "Una nueva reforma del IRPF", *Cuadernos de Información Económica*, n° 190, 2006, p. 46.

<sup>53</sup> Véase VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Impuestos*, n° 111, 2006, p. 14; véase RUIZ GARCÍA, J. R.: "La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta", *Quincena Fiscal*, n° 13, 2006, p. 16; y LAGARES CALVO, M. J.: "Una nueva reforma...", op. cit., p. 49.

<sup>54</sup> Las características de dicho modelo, pueden consultarse en CORDÓN EZQUERRO, T.: "La tributación de la renta del ahorro en el IRPF: gravamen dual y propuesta de reforma", *Carta Tributaria*, Monografías, n° 9, 2006, pp. 3 y ss. No obstante, hay autores como N. SALA I BUCHACA, que creen que la dualidad, ya regía en el sistema anterior del IRPF, ya que existía una clasificación que separaba las rentas entre la base "especial" y la base "general" (véase "Neutralidad y Equidad, sí, pero menos", *Revista de la Asociación para el Progreso de la Dirección*, n° 207, 2006, p. 52).

reciben algunos rendimientos de capital mobiliario y determinadas ganancias y pérdidas patrimoniales, en relación con el que reciben el resto de rendimientos.

Respecto a las rentas exentas, el artículo 7 de la Ley 35/2006 ha ampliado el número total de exenciones. Así, se han incorporado las indemnizaciones para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía<sup>55</sup>; las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático<sup>56</sup>; los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de dichas personas, así como los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos<sup>57</sup>, hasta un importe máximo anual conjunto de dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples, lo que consideramos positivo dada la reducción de capacidad contributiva que conlleva la situación de discapacidad<sup>58</sup>; las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados familiares y por asistencia para el apoyo de autonomía personal<sup>59</sup>; se declaran exentos los dividendos y participaciones en beneficios, con el límite de 1500 euros anuales, con dos excepciones: los procedentes de valores o participaciones adquiridos en los dos meses anteriores al pago de dividendo (un año para los valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores), y los que hayan sido distribuidos por las instituciones de inversión colectiva; y se eximen de pago las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

---

<sup>55</sup> Téngase en cuenta lo establecido en la disposición adicional decimonovena de la Ley 35/2006.

<sup>56</sup> Estos planes que están regulados en la disposición adicional tercera de la Ley 35/2006, parece que se han introducido como contrapartida a la pérdida de incentivo fiscal de los seguros de vida. En opinión de J. J. RUBIO GUERRERO, el plan individual de ahorro sistemático, puede ser de cierto interés para algunos contribuyentes, aunque cree que desde el punto de vista general y considerando la tributación en una perspectiva de ciclo vital resulta poco interesante, ya que se renuncia a reducir las bases imponibles en períodos productivos en los que los tipos marginales suelen ser más elevados, frente a una exención en períodos no activos en los que nuestros tipos suelen ser más reducidos (véase "La Reforma Fiscal a debate: ¿Incentiva el ahorro?", *Revista de la Asociación para el Progreso de la Dirección*, n° 207, 2006, pp. 58 y 59). Téngase además en cuenta, la posibilidad de transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático, prevista en la disposición transitoria decimocuarta de la Ley 35/2006.

<sup>57</sup> No obstante, la no integración de estas rentas ya se encontraba en el artículo 16 y 17 del texto refundido. Téngase en cuenta además lo que señala la disposición adicional decimotercera de la Ley 35/2006.

<sup>58</sup> Véase CARBAJO VASCO, D.: "La situación fiscal del discapacitado: algunas reflexiones", *Crónica Tributaria*, n° 119, 2006, p. 84.

<sup>59</sup> Téngase en cuenta los artículos 17 a 20 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

De las exenciones anteriores, merecen destacarse dos. La primera, la relativa a las prestaciones vinculadas a las situaciones de dependencia<sup>60</sup>, que no estaban recogidas en la legislación anterior; y que se encuentran justificadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 49 y 50 de la Norma constitucional. Y la segunda, la referente a la exención por el cobro de dividendos, que se ha introducido como compensación a la eliminación de la deducción por doble imposición de dividendos, aunque en muchos casos no la eliminará por completo<sup>61</sup>, contraviniendo el principio de capacidad económica<sup>62</sup>.

En concordancia con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 35/2006 sobre el objeto del impuesto, el artículo 15 de la misma establece que la base imponible del impuesto está constituida por el importe de la renta del contribuyente, y no como disponía el artículo 15 del texto refundido, por el importe de la renta disponible del contribuyente expresión de su capacidad económica.

El primer componente de la renta sobre el que se ocupa la Ley 35/2006 es el rendimiento del trabajo. A este respecto, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 17, se incorporan como rendimientos íntegros del trabajo, las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia, y las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad. Además, se elimina la reducción del 40% sólo para las prestaciones percibidas de productos de previsión social complementaria en forma de capital<sup>63</sup>, siempre que hubiese transcurrido más de dos años desde la primera aportación, discriminando por tanto a favor del sistema público de pensiones<sup>64</sup>. Aunque paradójicamente<sup>65</sup> se duplica, si se cum-

---

<sup>60</sup> El artículo 2 de la Ley 39/2006, entiende por dependencia, el estado de carácter permanente en que se encuentran las personas que, por razones derivadas de la edad, la enfermedad o la discapacidad, y ligadas a la falta o la pérdida de autonomía física, mental, intelectual o sensorial precisan de la atención de otra u otras personas o ayudas importantes para realizar actividades básicas de la vida diaria. La situación de dependencia se clasifica en los siguientes grados, según el artículo 26 de la Ley 39/2006: grado I (dependencia moderada), cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria, al menos una vez al día; grado II (dependencia severa), cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria dos o tres veces al día, pero no quiere el apoyo permanente de un cuidador; y grado III (gran dependencia), cuando la persona necesita ayuda para realizar varias actividades básicas de la vida diaria varias veces al día y, por su pérdida total de autonomía física, mental, intelectual o sensorial necesita el apoyo indispensable y continuo de otra persona.

<sup>61</sup> VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley...", op. cit., p. 16. En el mismo sentido, LAGARES CALVO, M. J.: "Una nueva reforma...", op. cit., p. 65.

<sup>62</sup> Además se discrimina en función de si la renta procede de la participación en fondos propios de la empresa o si deriva de otros activos financieros (RUBIO GUERRERO, J. J.: "La reforma fiscal a debate...", op. cit., p. 57). En parecidos términos, RUIZ GARCÍA, J. R.: "La tributación de los dividendos...", op. cit., p. 19.

<sup>63</sup> Como consecuencia de ello, en opinión de A. MÁRQUEZ RABANAL, gran parte del atractivo fiscal que tenían los planes y fondos de pensiones al percibirse en forma de capital, pierden su razón de ser; incentivándose de otra forma el percibir la prestación en forma de renta (véase "Novedades de la reforma del IRPF", *Carta Tributaria*, Monografías, nº 8, 2006, p. 5).

<sup>64</sup> Téngase en cuenta lo que dispone la disposición transitoria duodécima de la Ley 35/2006.

<sup>65</sup> VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley...", op. cit., p. 28.

plen una serie de requisitos<sup>66</sup>, el límite de reducción aplicable a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores (artículo 18 de la Ley 35/2006). Por otro lado, las reducciones por obtención de rendimientos del trabajo, pasan a practicarse directamente del rendimiento neto reducido del trabajo en vez de reducir la base imponible general del impuesto como contemplaban los artículos 51, 52 y 53 del texto refundido, y se aumenta el importe de las mismas<sup>67</sup> (artículo 20 de la Ley 35/2006)<sup>68</sup>.

Dentro de los rendimientos de capital, en los rendimientos del capital inmobiliario, se han introducido algunas modificaciones que favorecen a los arrendadores (artículo 23 de la Ley 35/2006). Se consideran como gastos deducibles para los arrendadores, los gastos de reparación y conservación de los inmuebles, lo que merece un juicio favorable, ya que son necesarios para obtener los rendimientos que se consiguen por dichos inmuebles, estableciéndose como límite para el conjunto de ellos, la cuantía del rendimiento íntegro obtenido. Aunque, si el conjunto de estos gastos excede de los ingresos, se pueden deducir en los cuatro años siguientes, lo que beneficiará fundamentalmente a las personas que hayan recurrido a la financiación ajena para la compra de la vivienda, oficina o local objeto de alquilar<sup>69</sup>. Al mismo tiempo, en los supuestos de arrendamientos de bienes inmuebles destinados a la vivienda, si los rendimientos netos son positivos, se permite como antes, la reducción del 50% de los rendimientos, pero se limita acertadamente a los rendimientos declarados; y se aumenta al 100% (es decir, no tributan nada), cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de

<sup>66</sup> Las acciones o participaciones adquiridas deben mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra; y la oferta de opciones de compra debe realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa (artículo 18 de la Ley 35/2006).

<sup>67</sup> Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9180 euros, pueden reducir 4080 euros anuales; los que obtienen rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9180,01 y 13260, pueden reducir 4080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9180 euros anuales; y los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6500 euros, pueden reducir 2652 euros anuales. Esta reducción se incrementa en un 100% por prolongación de la actividad laboral, y por movilidad geográfica. Y si se trata de personas con discapacidad, pueden reducir 3264 euros, y 7242 euros, si los trabajadores activos discapacitados acreditan necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Estas mejoras a juicio de J. M. LAGARES CALVO, son inferiores a las que corresponderían por la mera inflación acumulada desde su anterior revisión ("Una nueva reforma...", op. cit., p. 50). En sintonía, VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley...", op. cit., p. 17.

<sup>68</sup> La Exposición de Motivos de la Ley 35/2006 justifica dicho aumento en base a los siguientes motivos: compensar, mediante una cantidad a tanto alzado, los gastos generales en los que incurre un trabajador; reconocer la aportación que esta fuente de renta hace al conjunto de la base imponible; su facilidad de control y el que se trata de una renta no fundada o sin respaldo patrimonial. En opinión de J. M. LAGARES CALVO, "la razón básica por la que los rendimientos de trabajo deben soportar una tributación más reducida que los restantes rendimientos que integran la renta es porque tales rendimientos no son netos en el sentido más amplio del término, ya que integran también las cantidades que el sujeto, a lo largo de su vida activa, debería destinar a amortizar el capital humano que sirve de sustentación a tales rendimientos ("Una nueva reforma...", op. cit., p. 49).

<sup>69</sup> MÁRQUEZ RABANAL, A.: "Novedades de la reforma del IRPF", op. cit., p. 6.

actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples, con el objetivo de facilitar el acceso a la vivienda por parte de la juventud, lo que está respaldado tanto por el artículo 47, como por el artículo 48 del Texto constitucional.

Por lo que se refiere a los rendimientos de capital mobiliario (artículo 25 de la Ley 35/2006), gran parte de estos rendimientos tributan como rentas del ahorro. En los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios, los rendimientos íntegros ya no se multiplican por ningún porcentaje, de acuerdo con la supresión de la deducción por doble imposición de dividendos<sup>70</sup>; en los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, no se integran dentro de la renta del ahorro, los rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones vinculadas (artículo 46 de la Ley 35/2006), con el fin de que los préstamos de los socios personas físicas a sus sociedades se valoren a precio de mercado (artículo 41 de la Ley 35/2006)<sup>71</sup>; y en los rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida e invalidez<sup>72</sup>, si se trata de rentas vitalicias y temporales inmediatas<sup>73</sup>, se reduce el porcentaje a aplicar sobre cada anualidad<sup>74</sup> a los efectos de determinar el rendimiento de capital mobiliario<sup>75</sup>. No obstante, la modificación más importante es la relativa a los gastos deducibles y reducciones, ya que se ha eliminado la posibilidad que contemplaba el artículo 24 del texto refundido, de reducir en un 40% los rendimientos obtenidos cuando se hubiesen generado en un periodo superior a dos años, salvo para los que considera otros rendimientos del capital mobiliario; y la reducción del 40% o del 75%, de los rendimientos derivados de contratos de seguro de vida o invalidez recibidos en forma de capital, dependiendo de la antigüedad de las primas satisfechas en relación a la fecha en que se percibía el capital (artículo 94 del texto refundido), lo que perjudica la obtención de rendimientos a un plazo superior a dos años, ya que se acumulan en un

---

<sup>70</sup> Téngase en cuenta la disposición transitoria séptima de la Ley 35/2006.

<sup>71</sup> CORDÓN EZQUERRO, T.: "La tributación de la renta del ahorro...", op. cit., p. 17

<sup>72</sup> Téngase en cuenta lo establecido en la disposición transitoria cuarta de la Ley 35/2006.

<sup>73</sup> Téngase en cuenta lo dispuesto en la disposición transitoria quinta de la Ley 35/2006.

<sup>74</sup> En las rentas vitalicias: si el perceptor es menor de 40 años, la reducción es de un 40%; si el perceptor tiene entre 40 y 49 años, la reducción es de un 35%; si el perceptor tiene entre 50 y 59 años, la reducción es de un 28%; si el perceptor tiene entre 60 y 65 años, la reducción es de un 24%; si el perceptor tiene entre 65 y 69 años, la reducción es de un 20%; y si es mayor de 70 años, de un 8%. Y en las rentas temporales: si la duración de la renta es inferior a 5 años, un 12%; si la duración se encuentra entre 5 y 10 años, un 16%; si la duración se encuentra entre 10 y 15 años, un 20%; y si la duración supera los 15 años, un 25% (artículo 25 de la Ley 35/2006). En opinión de E. RAMÍREZ, estas modificaciones podrían tener un efecto incentivador de este tipo de productos (véase "Los seguros individuales como producto de ahorro", *Revista de la Asociación para el Progreso de la Dirección*, n° 207, 2006, p. 41).

<sup>75</sup> Asimismo, los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán de la misma forma. Pero no resultará de aplicación lo anterior cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio (artículo 25 de la Ley 35/2006).

solo período, unas rendimientos que se han generado en más de dos, con lo que dichos rendimientos se gravarán a un tipo marginal superior; desconociendo las exigencias del principio de capacidad económica.

En los rendimientos de actividades económicas, para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, se ha aumentado de 3005 a 4500 euros, el gasto deducible por las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, (artículo 30 de la Ley 35/2006); y para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva, respecto al cálculo de los límites que producen la exclusión del régimen de estimación objetiva, se deben computar no sólo las actividades económicas realizadas por el contribuyente sino, también, las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, lo que parece justificado si se trata de actividades económicas idénticas o similares<sup>76</sup> (artículo 31 de la Ley 35/2006). Pero sin duda lo más destacable de la nueva regulación es la aplicación de la reducción establecida para las rentas del trabajo, a algunos contribuyentes<sup>77</sup>, que obtienen rendimientos de actividades económicas (artículo 32 de la Ley 35/2006), lo que consideramos positivo desde el punto de vista del principio de capacidad económica, ya que se proporciona un trato igualatorio en cuanto a la aplicación de la reducción con independencia de que se obtengan rentas del trabajo o rentas de actividades económicas<sup>78</sup>.

En relación a las ganancias y pérdidas patrimoniales<sup>79</sup>, se establece que no existe dicha ganancia o pérdida con ocasión de las aportaciones a los patrimonios constituidos a favor de personas con discapacidad, y se eximen acertadamente del impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto, con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años<sup>80</sup> o por personas en situación de gran dependencia<sup>81</sup>

---

<sup>76</sup> Es decir, las actividades económicas deben estar clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto de Actividades Económicas (artículo 31 de la Ley 35/2006).

<sup>77</sup> Tienen que cumplir los siguientes requisitos: el rendimiento neto de la actividad tiene que determinarse con arreglo al método de estimación directa, pero si el rendimiento neto se determina en régimen de estimación directa simplificada será incompatible la reducción con el porcentaje de gastos del 5% de difícil justificación; la totalidad de las ventas o prestaciones de servicios de la actividad económica deben realizarse a personas físicas o jurídicas no vinculadas; el total de gastos deducible de todas las actividades económicas realizadas no puede superar el 30% del rendimiento íntegro declarado; el empresario o profesional no puede obtener rendimientos de trabajo objeto de imputación; y el 70% de los ingresos obtenidos en su actividad en el período impositivo debe estar sujeto a retenciones a cuenta (artículo 32 de la Ley 35/2006).

<sup>78</sup> MÁRQUEZ RABANAL, A.: "Novedades de la reforma del IRPF", op. cit., p. 8.

<sup>79</sup> Téngase en cuenta lo dispuesto en la disposición transitoria novena, y en la disposición final primera de la Ley 35/2006.

<sup>80</sup> La exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años no es una novedad de la ley, ya que estaba recogida en el artículo 31 del texto refundido.

<sup>81</sup> Asimismo, la disposición adicional decimoquinta de la Ley 35/2006, dispone que no tendrán la consideración de renta las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual por parte de las personas que se encuentran en situación de dependencia severa o de gran dependencia, siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

(artículo 33 de la Ley 35/2006), ya que la vivienda constituye un medio adicional de cobertura de dichas contingencias<sup>82</sup>. Asimismo, en consonancia con la desaparición del régimen de sociedades patrimoniales<sup>83</sup>, dentro de las normas específicas de valoración de las ganancias y pérdidas patrimoniales desaparece la norma relativa a la transmisión de acciones o participaciones en el capital de dichas sociedades (artículo 37 de la Ley 35/2006).

Para acabar con los componentes de la renta, el artículo 47 de la Ley 35/2006, dispone que para el cálculo de la base imponible, se integran y compensan las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente. La base imponible se divide en dos partes, atendiendo a la clasificación de la renta: por un lado, la base imponible general, y por otro, la base imponible del ahorro. En la base imponible general de la ley, se integran y compensan entre sí los rendimientos e imputaciones que la ley establece y aquellas ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales (artículo 48 de la Ley 35/2006). Y la base imponible del ahorro, se forma con el resultado positivo de integrar y compensar exclusivamente entre sí los rendimientos de capital mobiliario que forman la parte de la renta del ahorro y el saldo positivo de integrar y compensar exclusivamente entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de una transmisión de elementos patrimoniales (artículo 49 de la Ley 35/2006).

La base liquidable general, es el resultado de practicar en la base imponible general las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento, la reducción por pensiones compensatorias, la reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos, y las previstas para la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales<sup>84</sup>, sin que pueda resaltar negativa como consecuencia de dichas disminuciones. Y la base liquidable del ahorro, es el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción por pensiones compensatorias, sin que pueda tampoco resultar negativa como consecuencia de tal disminución (artículo 50 de la Ley 35/2006).

Dentro de las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento, se regulan las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. En este apartado, se incluyen las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social, las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados, las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial, y las primas satisfechas a los seguros privados que cubran el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, que no pueden exceder de 10000 euros<sup>85</sup> (artículo 51 de la Ley 35/2006). Para las aportaciones

---

<sup>82</sup> VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley...", op. cit., p. 30.

<sup>83</sup> Téngase en cuenta lo que dispone la disposición transitoria décima de la Ley 35/2006.

<sup>84</sup> Téngase en cuenta lo dispuesto en la disposición adicional undécima de la Ley 35/2006.

<sup>85</sup> Además conforme a la disposición adicional vigésima segunda de la Ley 35/2006, se permite la movilidad de los derechos económicos entre los distintos sistemas de previsión social.

anteriores, se fija como límite máximo para el conjunto de todas estas reducciones la menor de las dos cantidades siguientes: el 30% de los rendimientos netos de trabajo y actividades económicas<sup>86</sup>, o 10000 euros anuales. No obstante, para las personas mayores de 50 años, los límites reseñados se aumentan al 50% y a 12500 euros anuales (artículo 52 de la Ley 35/2006). Los límites anteriores son más restrictivos<sup>87</sup>, en comparación con lo que disponía el artículo 60 del texto refundido, ya que en este último no se recogía la limitación del 30%, y se establecía un límite de 8000 euros anuales, que se incrementaba para las personas mayores de 52 años en 1250 euros anuales por cada año de edad que superase los 52, hasta un máximo de 24250 euros para los partícipes, mutualistas o asegurados de 65 años o más<sup>88</sup>. Además, en el texto refundido, a efectos de los límites anteriores, se computaban independientemente las aportaciones realizadas por el partícipe y las contribuciones empresariales imputadas por los promotores, mientras que en la Ley 35/2006 el límite anterior es único para ambos tipos de aportaciones<sup>89</sup>.

Respecto a las otras reducciones en atención a situaciones de dependencia y envejecimiento, para las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidas a favor de personas con discapacidad<sup>90</sup>, se modifican positivamente<sup>91</sup> los supuestos de minusvalías objeto de protección, considerando como tales a las personas con minusvalía física o sensorial igual o superior al 65%, psíquica igual o superior al 33%, así como a los discapacitados que tengan una incapacidad declarada judicialmente, con independencia de su grado<sup>92</sup>; y tanto para las reducciones anteriores como para las reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, se aumenta acertadamente a 10000 euros anuales, las aportaciones que pueden ser objeto de reducción como máximo en la base imponible, en línea con el apoyo a las personas que padecen alguna discapacidad.

El mínimo personal y familiar a tenor del artículo 56 de la Ley 35/2006, pasa a estar constituido de forma desacertada por la parte de la base liquidable que, por destinarse a satis-

---

<sup>86</sup> Téngase en cuenta lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 35/2006.

<sup>87</sup> En la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, se señala que la experiencia de los últimos años demuestra que la media de aportación no ha superado los 2000 euros, si bien han incentivado de forma desproporcionada, y al margen de los objetivos de la previsión social, aportaciones muy elevadas para determinados contribuyentes con elevada capacidad, por lo que por razones de equidad y complementariedad con el sistema público de pensiones, se acotan los límites de las aportaciones.

<sup>88</sup> VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley...", op. cit., p. 27.

<sup>89</sup> LAGARES CALVO, J. M.: "Una nueva reforma...", op. cit., p. 62.

<sup>90</sup> Téngase en cuenta lo que dispone la disposición adicional décima de la Ley 35/2006.

<sup>91</sup> LAGARES CALVO, J. M.: "Una nueva reforma...", op. cit., p. 62.

<sup>92</sup> Como ha expresado I. PRIETO CURTO, deben establecerse criterios que atiendan la discapacidad desde su aparición en cualquier grado, hasta el grado de irrecuperabilidad (véase "El tratamiento de la discapacidad en el sistema tributario. Su discriminación positiva", *Revista de Información Fiscal*, n.º 60, 2003, p. 78).

facen las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto, ya que dichos mínimos deben de eximirse de la renta objeto de gravamen<sup>93</sup>, y no desgravarse de la misma<sup>94</sup>. Con esta modificación, se pretende que los mínimos personales y familiares tengan un tratamiento igual para todos los contribuyentes con independencia de la renta<sup>95</sup>, de forma que para la gran mayoría de los contribuyentes, la minoración en la cuota supondrá un 24% de su mínimo personal y familiar; salvo para aquellos contribuyentes cuyos mínimos personales y familiares superen la cuantía de 17360 euros, en cuyo caso, la minoración será del 28% por el exceso<sup>96</sup>.

Como novedades positivas, se aumenta el importe de las reducciones por contribuyente, por descendientes, por ascendientes<sup>97</sup>, y por discapacidad<sup>98</sup> (artículos 57, 58, 59 y 60 de la

<sup>93</sup> A favor de la reducción en la base imponible de dichos mínimos, se encuentran autores como, CENCERRADO MILLÁN, E.: "El mínimo exento...", op. cit., p. 350; véase HERRERA MOLINA, P.M. y MARTÍN-BARNUEVO FABO, D.: "Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana", *Impuestos*, tomo II, 1999, p. 420; o véase ZÁRATE MARCO, A.: "Deducciones en la base versus deducciones en la cuota. El mínimo personal y familiar en el IRPF", *Crónica Tributaria*, n.º 93, 2000, p. 105. Otros autores, por el contrario, como A. MÁRQUEZ RABANAL ("Novedades de la reforma del IRPF", op. cit., p. 18); o J.M. MARTÍN DELGADO (véase "Razones y sinrazones de la reforma del IRPF", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 100, 1998, p. 660), no son partidarios de las reducciones en la base imponible. Este último autor aboga por un impuesto que combine ciertas reducciones, un tramo en la tarifa a tipo cero, y un conjunto de deducciones específicas en la cuota que consigan el efecto deseado ("Razones y sinrazones...", op. cit., p. 662).

<sup>94</sup> LAGARES CALVO, J.M.: "Una nueva reforma...", op. cit., p. 47. En idénticos términos, VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley...", op. cit., p. 20. En palabras de N. SALA I BUCHACA, si bien es cierto que los mínimos vitales tributarán al tipo 0, no es menos cierto que el primer euro que exceda de los mismos tributará a un tipo distinto en función de la situación familiar de los contribuyentes. Siendo así, no podrá sustentarse que se somete a gravamen la capacidad económica ("Neutralidad y equidad...", op. cit., p. 53).

<sup>95</sup> Según la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, con dicha técnica se consigue que los contribuyentes no tributen por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que mejora la progresividad del impuesto. Sin embargo, en opinión de J.J. RUBIO GUERRERO, dicho mecanismo genera un perjuicio importante a las familias con importantes cargas familiares de rentas medias (familias numerosas, discapacitados, etc.) ("La reforma fiscal a debate...", op. cit., p. 59).

<sup>96</sup> MÁRQUEZ RABANAL, A.: "Novedades de la reforma del IRPF", op. cit., p. 14. En parecidos términos, VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley...", op. cit., p. 22.

<sup>97</sup> A juicio de F.J. ALONSO MADRIGAL, la razón de ser de las reducciones por ascendientes que conviven con el contribuyente, sería el ajustar el gravamen a la auténtica capacidad económica del contribuyente que se hace cargo de un ascendiente, a su renta disponible. (véase "La protección del mínimo vital...", op. cit., p. 12). El mínimo por descendientes (menor de 25 años, con rentas anuales excluidas las exentas no superiores a 8000 euros), para el primer hijo es de 1836 euros, para el segundo hijo de 2040 euros, para el tercer hijo de 3672 euros, y para el cuarto hijo y siguientes, de 4182 euros, con un incremento por cada hijo menor de 3 años de 2244 euros (artículo 58 de la Ley 35/2006). El mínimo por ascendientes (con rentas anuales excluidas las exentas no superiores a 8000 euros), si es mayor de 65 años es de 918 euros, y si es mayor de 75 años de 2040 euros (artículo 59 de la Ley 35/2006). El mínimo por discapacidad (grado de minusvalía igual o superior al 33%), para los contribuyentes, descendientes y ascendientes minusválidos es de 2316 euros, y de 7038 euros cuando el grado de minusvalía es igual o superior al 65%. No obstante, por gastos de asistencia por ascendientes o descendientes que necesiten ayudas de terceras personas, dicho mínimo se aumenta en 2316 euros (artículo 60 de la Ley 35/2006).

<sup>98</sup> El mínimo por contribuyente es con carácter general de 5151 euros, para las personas mayores de 65 años de 6069 euros, y para las mayores de 75 años de 6273 euros (artículo 57 de la Ley 35/2006). El mínimo para las personas mayores, podría estar justificado como afirma F.J. ALONSO MADRIGAL, en base a una razón de equidad y solidaridad intergeneracional ("La protección del mínimo vital...", op. cit., p. 12). El mínimo por descendientes (menor de 25 años, con rentas anuales excluidas las exentas no superiores a 8000 euros), para el primer hijo es de 1836 euros, para el segundo hijo de 2040 euros, para el tercer hijo de 3672 euros, y para el cuarto hijo y siguientes, de 4182 euros, con un incremento por cada hijo menor de 3 años de 2244 euros (artículo 58 de la Ley 35/2006). El mínimo por ascendientes (con rentas anuales excluidas las exentas no superiores a 8000 euros), si es mayor de 65 años es de 918 euros, y si es mayor de 75 años de 2040 euros (artículo 59 de la Ley 35/2006). El mínimo por discapacidad (grado de minusvalía igual o superior al 33%), para los contribuyentes, descendientes y ascendientes minusválidos es de 2316 euros, y de 7038 euros cuando el grado de minusvalía es igual o superior al 65%. No obstante, por gastos de asistencia por ascendientes o descendientes que necesiten ayudas de terceras personas, dicho mínimo se aumenta en 2316 euros (artículo 60 de la Ley 35/2006).

Ley 35/2006); se elimina el requisito de que sea soltero el descendiente para aplicar el mínimo por los mismos (requisito que poco tiene que ver con su capacidad económica)<sup>99</sup>; y se permite la presentación de declaración por parte de los ascendientes o descendientes que generen el derecho a aplicar el mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad<sup>100</sup>, siempre que el importe de las rentas declaradas no supere los 1800 euros (artículo 61 de la Ley 35/2006).

Para finalizar este apartado, hay que señalar que con un mero objetivo de mejorar la financiación de los partidos políticos, pueden ser objeto de reducción en la base imponible con el límite máximo de 600 euros anuales, las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o agrupaciones de Electores (artículo 61 bis de la Ley 35/2006).

### 3.2. El criterio de reparto en el IRPF

La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar está gravada por una escala que varía, si se tiene en cuenta la escala estatal y autonómica, de un 24% para una base liquidable que no exceda de 17707,20 euros, a un 43%, para aquella base liquidable que exceda de 53047,20 euros. Mientras que la base liquidable del ahorro, está gravada a un tipo fijo de un 18%, si se suma el tipo estatal y el autonómico.

De acuerdo con lo anterior, nos encontramos ante dos impuestos sobre la renta: uno, para las denominadas por la ley rentas del ahorro, y otro, para el resto de rentas<sup>101</sup>. Es decir, con la nueva regulación, se favorece a la mayoría de los rendimientos de capital mobiliario que tributan como rentas del ahorro (salvo para los contribuyentes con un tipo marginal más bajo por los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad<sup>102</sup>, para los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios generados en más de dos años por contribuyentes con un tipo marginal inferior al 30%, y para los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguro de vida o invalidez recibidas en forma de capital), y a las ganancias patrimoniales generadas en un período inferior a un año (sobre todo, para los contribuyentes con un tipo marginal más alto), si lo comparamos con el tratamiento que reciben otros tipos de rendimientos<sup>103</sup>, especialmente, los rendimientos del trabajo dependiente<sup>104</sup>.

<sup>99</sup> Véase MARTÍNEZ GÁLVEZ, J. P.: "El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF", *Impuestos*, tomo I, 1999, p. 298.

<sup>100</sup> En sintonía, HERRERA MOLINA, P. M. y MARTÍN-BARNUEVO FABO, D.: "Nuevas perspectivas...", op. cit., p. 421; y ALONSO MADRIGAL, J.: "La protección del mínimo vital...", op. cit., p. 32.

<sup>101</sup> VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M.: "Comentarios sobre el Proyecto de Ley...", op. cit., p. 26.

<sup>102</sup> Si no se toma en consideración la exención de 1500 euros.

<sup>103</sup> Entre ellas, las rentas inmobiliarias, que como estima N. SALA I BUCHACA, resultan comparativamente muy perjudicadas en relación a la tributación de las rentas del ahorro ("Neutralidad y equidad...", op. cit., p. 53). De parecida opinión, LAGARES CALVO, J. M.: "Una nueva reforma...", op. cit., p. 65.

<sup>104</sup> RUIZ GARCÍA, J. R.: "La tributación de los dividendos...", op. cit., p. 19.

Respecto a las deducciones en la cuota íntegra, en la deducción por inversión en vivienda habitual, ahora sólo se permite deducir el 15% de la inversión efectuada, siempre que la base de deducción no supere los 9015 euros anuales<sup>105</sup>, ya que se han eliminado los porcentajes incrementados de deducción que establecía el texto refundido, cuando en la adquisición de la vivienda se hubiera utilizado financiación ajena, que eran del 25% para las primeras 4507,59 euros invertidos y del 15% sobre el exceso hasta el límite de 9015,18 euros durante los primeros dos años de la compra de la vivienda, y para los años posteriores del 20% y del 15%, respectivamente<sup>106</sup>. No obstante, acertadamente se amplía la deducción por las obras e instalaciones que se efectúen en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la discapacidad del propio contribuyente, de su cónyuge, ascendientes o descendientes que conviven con él, a los parientes hasta el tercer grado inclusive, aunque se establece como porcentaje único de deducción el 20%, frente al 25% que se podía aplicar durante los dos primeros años si se empleaba financiación ajena para su realización (artículo 68.1 de la Ley 35/2006). Como novedad importante y positiva se ha vuelto a introducir la deducción por alquiler de vivienda habitual, para aquellos contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24020 euros, que se ha fijado en un 10,05% de las cantidades satisfechas en el período impositivo, por el alquiler de su vivienda habitual<sup>107</sup>, de modo que estas personas pueden deducirse unos gastos que reducen de forma importante su capacidad económica y que con la regulación anterior no podían hacerlo (artículo 68.7 de la Ley 35/2006). Y por otro lado, de acuerdo con el artículo 69 de la Ley 35/2006, se ha ampliado la base de las deducciones por donativos y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, dado que con la actual redacción, dicha base no puede exceder para cada una de ellas del 10% de la base liquidable del contribuyente.

Por último, se ha incorporado una deducción por nacimiento o adopción, por la cual los contribuyentes pueden minorar la cuota diferencial del impuesto en una cantidad fija de 2500 euros por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo<sup>108</sup>, sin tener en cuenta su capacidad económica (artículo 81 bis de la Ley 35/2006).

---

<sup>105</sup> En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente puede seguir practicando esta deducción, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden (artículo 69 de la Ley 35/2006).

<sup>106</sup> Téngase en cuenta la compensación fiscal establecida en la disposición transitoria decimotercera de la Ley 35/2006.

<sup>107</sup> La base máxima de esta deducción es de 9015 euros anuales cuando la base imponible sea igual o inferior a 12000 euros anuales y de 9015 euros menos el resultado de multiplicar 0,75 por la diferencia entre la base imponible y 12000 euros anuales, cuando la base imponible este comprendida entre 12001,01 y 24000 euros anuales (artículo 68.7 de la Ley 35/2006).

<sup>108</sup> Siempre que se cumplan cualquiera de las siguientes condiciones: a) que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad en el momento del nacimiento o la adopción, o b) que hubieran obtenido durante el período impositivo anterior rendimientos o ganancias de patrimonio, sujetas a retención o ingreso a cuenta, o rendimientos de actividades económicas por las que se hubieran efectuado los correspondientes pagos fraccionados. La deducción se practica en el período impositivo en el que se haya efectuado la inscripción del descendiente en el Registro Civil (artículo 81 bis 1 de la Ley 35/2006).

## 4. CONCLUSIONES

1. De acuerdo con el principio de capacidad económica, los tributos deben gravar la riqueza neta y efectiva de los contribuyentes dentro de los límites del mínimo exento y de la no confiscatoriedad del tributo, aunque puede haber excepciones que legitimen la no tributación de dicha riqueza. Asimismo, los tributos deben configurarse en la medida de lo posible de acuerdo con el principio de capacidad económica, siendo a este respecto el IRPF, el impuesto que debe cumplir principalmente con dicha exigencia.
2. Con la nueva ley, el IRPF ya no se aplica sobre la renta disponible, expresión de la capacidad económica del contribuyente, sino que recae de forma diferente sobre los distintos componentes de la renta. De la nueva regulación de dichos componentes, lo más destacable es la supresión de las reducciones por prestaciones percibidas de productos de previsión social complementaria en forma de capital, la aplicación de las cuantías que dan objeto a reducción por obtención de rendimientos del trabajo a determinados contribuyentes que obtienen rendimientos de actividades económicas, y la eliminación de la mayoría de las reducciones sobre el capital mobiliario.
3. A pesar de que se aumentan los importes por mínimo personal y familiar, dichos mínimos ya no se eximen de la renta objeto de gravamen, sino que se desgravan de la misma, perdiendo su verdadera razón de ser.
4. El someter la renta en general a un tipo progresivo, y la denominada renta del ahorro a un tipo proporcional, supone un paso más en la brecha abierta entre el tratamiento que reciben algunos rendimientos de capital mobiliario y determinadas ganancias y pérdidas patrimoniales, en comparación con el que reciben el resto de rendimientos.
5. Además, desafortunadamente, se han suprimido los porcentajes incrementados de la deducción por inversión en vivienda habitual, se ha eliminado la deducción por doble imposición de dividendos, y se ha introducido una deducción por nacimiento o adopción sin tener en consideración la capacidad económica de los contribuyentes. No obstante, por lo menos, se ha vuelto a establecer la deducción por alquiler de vivienda habitual.





## ESTUDIOS

### ■ **Rendimientos del capital inmobiliario e imputaciones de renta inmobiliarias tras la Ley 35/2006 del IRPF**

■ **Juan A. Martínez Azuar**

Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular de Universidad de Economía Aplicada Sistema Fiscal. Universidad de Alicante. Miembro de la AEDAF

#### ■ **RESUMEN:**

En este trabajo pretendemos analizar la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) desde la perspectiva del tratamiento dado a los rendimientos del capital inmobiliario, fundamentalmente derivados del arrendamiento, así como las imputaciones de renta inmobiliarias, incidiendo en los aspectos novedosos de la nueva norma legal reguladora del IRPF aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

Para efectuar dicho estudio comparativo analizaremos el tratamiento dispensado a los diversos aspectos relacionados con los rendimientos del capital inmobiliario, y con las imputaciones de rentas inmobiliarias, por la Ley 35/2006, del IRPF y por la anterior norma reguladora el Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en los casos que pensemos que resulta aclaratorio nos referiremos a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF, a la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma del IRPF e, incluso, si en algún tema puntual puede resultarnos de utilidad haremos referencia a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

#### ■ **PALABRAS CLAVE:**

IRPF, impuesto sobre la renta, rendimientos del capital, rendimientos del capital inmobiliario, imputaciones de renta inmobiliarias.

## ■ SUMARIO:

### **1. Introducción**

### **2. Rendimientos del capital inmobiliario**

#### **2.1. Rendimientos íntegros.**

#### **2.2. Gastos deducibles**

#### **2.3. La amortización**

#### **2.4. Reducciones.**

##### *2.4.1. Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.*

##### *2.4.2. Reducción por rendimientos netos obtenidos de forma irregular en el tiempo o generados en más de dos años.*

### **3. Imputación de rentas inmobiliarias.**

### **4. Rendimientos en caso de parentesco.**

### **5. Conclusiones.**

## **1. Introducción**

La fiscalidad que afecta a los bienes inmuebles constituye un elemento de gran importancia en todo sistema tributario, tanto desde el punto de vista cuantitativo, son muchos los contribuyentes titulares de bienes inmuebles o derechos sobre éstos, como cualitativo, ya que dichos bienes son sometidos a numerosos, sin duda excesivos<sup>1</sup>, tributos por las diversas administraciones tributarias (estatal, autonómica y local) gravando tanto la adquisición, tenencia y, en fin, transmisión de los citados bienes.

Uno de los tributos que de forma más intensa, y a la vez variada, somete a gravamen los bienes inmuebles es, sin duda, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en lo sucesivo). El artículo 6.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, señala como hecho imponible del citado impuesto “*la obtención de renta por el contribuyente*”, estando integrada ésta por los componentes recogidos por el citado artículo 6.1, esto es: los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta.

---

<sup>1</sup> En otro lugar ya pusimos de manifiesto nuestra opinión acerca de la sobreimposición a la que son sometidos los bienes inmuebles por las distintas haciendas (estatal, autonómica y local), lo cual conlleva que dichos bienes reciban un trato fiscal discriminatorio. Vid. MARTÍNEZ AZUAR, J.A. y SARASA PÉREZ, J.: *Inmuebles y fiscalidad (en relación a la persona física)*, Editorial Club Universitario, Alicante, 2004, contracubierta (última página).

Pues bien, varios de los mencionados componentes de la renta tienen una relación, más o menos intensa, con los bienes inmuebles, así tenemos:

- a) Los rendimientos del trabajo. La cesión de un inmueble, para uso particular, por una empresa a un trabajador de la misma, genera rendimiento del trabajo en especie<sup>2</sup>.
- b) En cuanto a los rendimientos del capital inmobiliario la relación es total, ya que los mismos son, por antonomasia, junto con la imputación de rentas inmobiliarias, el "buque insignia" de las rentas generadas por inmuebles en IRPF.
- c) En referencia a los rendimientos del capital mobiliario la relación es mínima, tan solo la contenida en el artículo 25.4.c) de la Ley 35/2006, en la medida que hace referencia a los rendimientos "*...procedentes del arrendamiento de negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas*" en la medida en que unos y otros afecten, o puedan afectar, a bienes inmuebles.
- d) La relación de los rendimientos de actividades económicas con los inmuebles pasa, por un lado, por la utilización de los mismos como bienes afectos a las mismas, en este caso en función de la estimación, directa (normal o simplificada) u objetiva, utilizada habrá que dotar la correspondiente amortización. Por otro lado tendríamos los inmuebles como objeto de la actividad económica, bien a través del arrendamiento y/o compra-venta<sup>3</sup>, construcción, promoción, etc.
- e) En cuanto al vínculo existente entre inmuebles y ganancias y pérdidas patrimoniales se materializa en la transmisión de dichos elementos patrimoniales, por lo que se trata de una importante relación.

Una vez puesta de relieve la gran importancia que los inmuebles tienen desde la perspectiva del hecho imponible del IRPF, dejando aparte las exenciones que afectan a dichos bienes y la, importantísima, deducción por inversión en vivienda habitual, en este trabajo vamos a centrarnos en el análisis de la normativa reguladora del mencionado Impuesto desde el punto de vista del tratamiento dado a los rendimientos del capital inmobiliario, fundamentalmente derivados del arrendamiento, así como las imputaciones de renta inmobiliarias, incidiendo en los aspectos novedosos a luz de la nueva norma legal reguladora del IRPF aprobada por la de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

<sup>2</sup> La valoración del mismo está en función del valor catastral del inmueble: 5 por 100 si está revisado, 10 por 100 en caso contrario y, en fin, los inmuebles carentes de valor catastral o en caso que éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como valoración el 5 por 100 del 50 por 100 del valor por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Se establece un límite del 10 por 100 del resto de contraprestaciones del trabajo para dicha valoración. Vid. artículo 43.1.1º de la Ley 35/2006.

<sup>3</sup> El artículo 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF recoge los requisitos para que el arrendamiento de inmuebles sea considerado como actividad económica. Pues bien se ha introducido una novedad, respecto a la regulación anterior; contenida en el artículo 25.2 del TRLIRPF, aprobado por el Real del Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, dicha novedad se refiere a que en el citado artículo 27.2 únicamente se habla de "arrendamiento", con la regulación anterior también se incluía en este apartado la "compraventa de inmuebles" que, por tanto, ahora desaparece del citado precepto 27.2 de la Ley 35/2006, del IRPF.

Para la consecución del mencionado objetivo compararemos el tratamiento dispensado a los diversos aspectos relacionados con los rendimientos del capital inmobiliario, y con las imputaciones de rentas inmobiliarias, por la ley 35/2006, del IRPF y por la anterior norma reguladora el Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, (en lo sucesivo TRLIRPF), en los casos que pensemos que resulta aclaratorio nos referiremos a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF, a la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma del IRPF e, incluso, si en algún tema puntual puede resultarnos de utilidad haremos referencia a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

## 2. Rendimientos del capital inmobiliario.

### 2.1. Rendimientos íntegros.

En primer lugar subrayar que la definición de rendimientos del capital en general se mantiene con total exactitud en el artículo 21 de la Ley 35/2006, en relación a la recogida en el artículo 19 del TRLIRPF, por tanto en este aspecto no cabe comentario alguno sobre cambios introducidos.

Entrando en los rendimientos del capital inmobiliario, y en concreto en los rendimientos íntegros, el artículo 22 de la Ley 35/2006 también mantiene en su literal el contenido del artículo 20 del TRLIRPF, siendo la excepción el cambio que supone que, en el artículo 22.2 de la Ley 35/2006, deba computarse como rendimiento íntegro el “...importe que por todos los conceptos deba satisfacer...”<sup>4</sup> el arrendatario, cesionario o adquirente en lugar de cómo aparecía anteriormente en el artículo 20.2 del TRLIRPF, esto es, “...el importe que por todos los conceptos se reciba...” del arrendatario, cesionario o adquirente.

En nuestra opinión este cambio supone una mejora ya que con la normativa anterior se daba un choque entre el contenido del artículo 20.2 del TRLIRPF que utilizaba el criterio de caja al hablar de que se debía computar como rendimiento íntegro del capital inmobiliario el importe que “...se reciba...”, mientras que el artículo 14.1.a) de la misma norma legal establecía que “los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor”. Con la reforma introducida por la Ley 35/2006 queda definidamente claro el tema de la imputación temporal de los citados rendimientos, al recogerse tanto en el artículo 22.2 de la Ley 35/2006 como en el artículo 14.1.a) de la misma norma legal el criterio de exigibilidad<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Lo subrayado para la expresión “deba satisfacer” del artículo 22.2 de la Ley 35/2006 y en la expresión “se reciba” del artículo 20.2 del TRLIRPF es nuestro.

<sup>5</sup> Vid. en este sentido CORDÓN EZQUERRO, T.: “Ley 35/2006, de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: novedades”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 287, 2007, pág. 68. Otros autores como BADAS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. en *La nueva Ley del IRPF. Estrategias ante la reforma del impuesto*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 157, opinan que la mencionada puntualización introducida en el artículo 22.2 de la Ley 35/2006 en referencia a la exigibilidad de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario no era necesaria debido a las normas de imputación temporal, en consecuencia dichos autores afirman que “...tales rendimientos se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. No es necesario, por lo tanto, que las rentas se cobren para su imputación”.

## 2.2. Gastos deducibles

En referencia a los gastos deducibles, el artículo 23.1 de la Ley 35/2006 que es el que ahora se ocupa de tales gastos<sup>6</sup> ha quedado redactado en los siguientes términos:

*1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:*

*a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:*

*1º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble.*

*El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1º."*

Varios e importantes cambios han sido introducidos en este punto 1º, así, destacan los siguientes:

a) Se introduce dentro de los gastos deducibles un nuevo límite que afecta únicamente a los intereses, y demás gastos de financiación, y a los gastos de reparación y conservación del inmueble, de forma que la suma total de los citados gastos no puede exceder, para cada bien o derecho individualmente considerado, del importe de los rendimientos íntegros derivados del mismo.

Este nuevo límite supone una notable mejora en relación al previamente existente, contenido en el artículo 21.1 del TRLIRPF, incorporándose varios elementos novedosos:

- La cuantía del límite de los gastos se sigue fijando en el importe del rendimiento íntegro, ahora individualmente considerado, pero dicho importe sólo afecta al resultado de la suma de los siguientes gastos: intereses, y demás gastos financieros, gastos de reparación y de conservación del inmueble arrendado. De esta forma sí que puede existir, y computarse, un rendimiento neto negativo para un bien particularmente considerado, ya que una vez respetado el tope (que incluso puede hacer cero la cuantía de los rendimientos íntegros en un caso extremo) la aplicación del resto de los gastos deducibles, no afectados por el límite, puede convertir el rendimiento neto en negativo, insistimos, para cualquier bien, generador de dichos rendimientos, individualmente considerado.

La configuración de un límite, individualizado para cada bien, únicamente aplicable para determinados gastos, supone un cambio relevante respecto al tratamiento con-

<sup>6</sup> Anteriormente se encontraban recogidos en el artículo 21.1 del TRLIRPF)

tenido en el TRLIRPF<sup>7</sup>, el cual, establecía como tope global el rendimiento íntegro del capital inmobiliario total y dicho importe afectaba a la cuantía total agregada de todos los gastos deducibles por arrendamiento de inmuebles. Es decir:

|                                                                       |   |                                                                  |
|-----------------------------------------------------------------------|---|------------------------------------------------------------------|
| Suma de todos los gastos deducibles de todos los inmuebles arrendados | ≤ | Suma de todos los rendimientos íntegros del capital inmobiliario |
|-----------------------------------------------------------------------|---|------------------------------------------------------------------|

Caso de no cumplirse esta expresión el exceso de gastos se perdía para siempre, podríamos decir que “*in aeternum*”.

Sin embargo, el establecimiento de un límite referido a ciertos gastos deducibles, y no a la totalidad de los mismos, supone tan solo una novedad, relativa en relación a la Ley 40/1998<sup>8</sup>, del IRPF, e incluso a la Ley 18/1991<sup>9</sup>, del IRPF, ya que ambas normas contemplaban como límite, los rendimientos íntegros totales del capital inmobiliario, pero al mismo se sujetan únicamente los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes o derechos de los que procedían los rendimientos y de los demás gastos de financiación.

Por tanto, dejando a un lado que la Ley 35/2006 individualiza el límite, lo cual supone otra novedad analizada en otro apartado, en cuanto a los gastos para los que actúa como tope el importe de los rendimientos íntegros, el cambio introducido por la Ley 35/2006 no es la existencia de un límite parcial, puesto que ya existió en normativas anteriores del IRPF, el cambio, y por eso hablamos de cambio relativo, es que ahora se amplía el conjunto de los gastos deducibles sujetos a tal límite a los de reparación y conservación del inmueble (además de los intereses y demás gastos de financiación que ya tuvieron límite en otras normas legales del IRPF anteriores).

En resumen, en relación a aspecto cualitativo de los gastos sujetos al límite de los rendimientos íntegros, la Ley 35/2006 supone una importante mejora, en relación al TRLIRPF, ya que pasa de un límite para todos los gastos a otro que afecta únicamente a un grupo reducido de los mismos. Pero si atendemos la regulación de tal límite en las leyes 40/1998 y 18/1991, que únicamente afectaba a los intereses y gastos de financiación, entonces Ley 35/2006 es más exigente al activar el límite para dichos gastos y también para los de reparación y conservación del inmueble.

Como ya hemos anticipado, la aplicación del límite es de forma individual para cada bien, en lugar de estar referido, como ocurría anteriormente, a la totalidad de los gastos deducibles de todos los bienes generadores de rendimientos del capital inmobiliario en relación al total de los rendimientos íntegros obtenidos por dicho concep-

<sup>7</sup> Vid. artículo 21.1 “*in fine*” del TRLIRPF.

<sup>8</sup> Vid. artículo 21.1.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

<sup>9</sup> Vid. artículo 35 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

to. En concreto, atendiendo únicamente al efecto de este cambio de límite<sup>10</sup>, el contribuyente puede, en ocasiones, salir perjudicado ya que no puede compensar el rendimiento negativo de un inmueble (o el exceso de gastos sobre el límite de un inmueble) con el resto de rendimientos de otros inmuebles también generadores de rendimientos del capital inmobiliario, situación que con la normativa anterior, al considerarse globalmente la totalidad de gastos e ingresos de todos los bienes de los que se obtenían dichas rentas, sí era posible.

- b) El artículo 23.1.a).1º de la Ley 35/2006 establece que *“el exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1º”*. Por consiguiente, en el supuesto de que la suma de los gastos, sujetos al tope, supere el rendimiento íntegro para un inmueble, entonces dicho rendimiento íntegro se hace cero por aplicación del límite (pudiendo, como se ha dicho anteriormente, existir un rendimiento neto negativo por aplicación de los gastos no sujetos a este límite) y el exceso podrá computarse como gasto deducible en los cuatro años siguientes, respetándose el mismo tope<sup>11</sup> en cada uno de los años.

Esta sí que es una novedad importante, ya que la posibilidad de trasladar al futuro el importe de los gastos que no hubieran sido deducidos por superar el límite, es la primera vez que se recoge en la normativa del IRPF y supone una relevante mejora ya que anteriormente se perdía el derecho a la deducción del exceso de gasto.

En conclusión, el tratamiento dado por el artículo 21 de la Ley 35/2006 a los gastos deducibles, del rendimiento íntegro del capital inmobiliario para obtener el rendimiento neto, supone una notable mejora respecto a la regulación del TRLIRPF, tanto por restringir, para cada bien, los gastos deducibles sujetos al límite del rendimiento íntegro a un reducido grupo de tales gastos, como por permitir trasladar a los cuatro ejercicios siguientes el exceso de gastos, que no puedan deducirse en el ejercicio en que se producen, por superar el límite. Sin embargo, al considerar el límite de los gastos de forma individual para cada bien, se elimina la posibilidad de compensar globalmente la totalidad de gastos con el importe total de los rendimientos íntegros.

Una vez analizados los gastos deducibles sujetos a límite, recogidos en el artículo 23.1.a).1º de la Ley 35/2006, vamos a entrar a estudiar el resto de tales gastos. Así, el artículo 23.1.a).2º de dicha norma legal, considera gastos necesarios para la obtención de los rendimientos del capital inmobiliario, y por tanto deducibles, entre otros:

<sup>10</sup> En este apartado no vamos a considerar el efecto, sin duda, beneficioso para el contribuyente que supone la novedad, analizada posteriormente, que se refiere a la posibilidad de trasladar ciertos gastos no deducidos en un período, por exceder del límite, a periodos posteriores.

<sup>11</sup> La suma total del importe por intereses, y demás gastos financieros, gastos de reparación y de conservación no puede superar para un bien, en cada ejercicio, el importe de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario para ese bien.

*“2º Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador.*

*3º Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.*

*4º Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.”*

Pocos cambios han sido introducidos en cuanto a estos gastos deducibles, tal vez hubiera sido deseable aprovechar la reforma llevada a cabo en el IRPF para aclarar, mediante una más sencilla redacción, el punto 2º referido a los tributos, ya que ésta, pese a ser ya una expresión clásica dentro de la normativa legal del citado impuesto<sup>12</sup>, exige la atenta lectura y reflexión para su cabal comprensión.

Los gastos de reparación y conservación que, anteriormente, se encontraban en el mismo párrafo que los gastos por servicios personales, cambian de situación y ahora se colocan junto a los intereses y demás gastos de financiación en el artículo 23.I.a).1º de la Ley 35/2006, lo cual resulta lógico al compartir tales gastos un mismo límite, esto es el importe de los rendimientos íntegros para cada inmueble.

### 2.3. La amortización

El artículo 23.I de la Ley 35/2006 se refiere a los gastos que se deducirán de los rendimientos íntegros a fin de obtener el rendimiento neto del capital inmobiliario, y, en su letra b), dicho precepto, dispone que tendrán la consideración de partida deducible *“las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.*

*En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.”*

La regulación de la amortización<sup>13</sup> en la Ley 35/2006 se mantiene exactamente igual que aparecía recogida en el artículo 21.I.b) del TRLIRPF y, al no haberse introducido cambio alguno, seguimos planteándonos la siguiente cuestión: tratándose de inmuebles arrendados

<sup>12</sup> La redacción actual es prácticamente coincidente, de forma literal, con la recogida en el artículo 19.I.1º.a) de la Ley 44/1978, de 11 de septiembre, primer texto legal del IRPF.

<sup>13</sup> Las amortizaciones según ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA son “correcciones de valor deducibles en la determinación del beneficio de la empresa en cuanto se aplican al inmovilizado material o inmaterial, y que corresponden a la depreciación efectiva que experimenten los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Términos tributarios y afines*. Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, pág. 18.

se acepta como deducible, por cumplir el requisito de efectividad, un importe de amortización que no supere el 3 por 100 del mayor valor entre el catastral y el de adquisición<sup>14</sup>, excluida en todo caso la porción de valor del suelo del bien. Está claro, por tanto, que dicho importe representa la cuantía máxima anual<sup>15</sup> aceptada por Hacienda, de forma automática, como gasto deducible por amortización para un inmueble arrendado, y esta es la cuestión clave ¿existe, es aplicable, una amortización mínima en caso de arrendamiento de inmuebles?

El artículo 35.1 de la Ley 35/2006, dedicado al cálculo del valor de adquisición en caso de transmisiones onerosas, dispone que *"en las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor (el de adquisición<sup>16</sup>) se minorará en el importe de las amortizaciones"*. Por su parte el artículo 40.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF<sup>17</sup> (RIRPF en lo sucesivo), establece que *"el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto"*.

Dos consecuencias se infieren inmediatamente de lo indicado en el RIRPF: en primer lugar, tal y como hemos comentado y recoge la Ley 5/2006, la amortización es gasto deducible para calcular el rendimiento neto del capital inmobiliario, siendo el importe máximo aplicable el 3 por 100, por tanto el contribuyente tiene derecho a aplicar dicho gasto con el límite citado. Por otro lado, la no aplicación de este gasto deducible, o la deducción de una amortización inferior a la mínima, supone la pérdida, total o parcial, del derecho a la aplicación de dicho gasto deducible de forma permanente. En efecto, cuando transmitimos el bien, para calcular su valor de adquisición, no podemos aplicar una reducción por amortización menor que la considerada mínima<sup>18</sup> para calcular el valor de adquisición, de forma que si no dotamos en su momento cantidad alguna, o lo hicimos por importe inferior al mínimo, tendremos que sustraer la amortización mínima, insistimos, incluso aunque en su día no se aplicara como gasto deducible tal importe.

Por tanto la importancia de la amortización mínima trasciende de su mera aplicación a la dotación anual para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario del bien arrendado, ya que además tendrá repercusión en la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial puesta de manifiesto en el momento de la transmisión del bien.

<sup>14</sup> Este importe del 3 por 100 es inmediatamente aceptable por Hacienda como depreciación efectiva, entendemos que si el contribuyente probara un mayor porcentaje de depreciación también sería aceptado.

<sup>15</sup> En caso de arrendamiento por un período inferior al año, deberá prorratearse el importe anual de amortización en función de los días en que el bien se encuentre arrendado.

<sup>16</sup> Lo que aparece entre paréntesis es nuestro.

<sup>17</sup> El artículo 38.1 del anterior Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, era literalmente coincidente con el mencionado artículo 40.1 del actual RIRPF de 2007.

<sup>18</sup> Si dotamos un importe de amortización comprendido entre el mínimo y el máximo (o cualquiera de ambos) se reducirá dicho importe para determinar el valor de adquisición.

Una vez mostrada la importancia del concepto de amortización mínima, hemos de preguntarnos si la normativa del IRPF concreta, con claridad, que ha de entenderse por tal amortización. Así, el artículo 40.I RIRPF indica que a los efectos de transmisión de un inmueble que haya estado arrendado “... se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso”. En nuestra opinión, poco aclara este precepto reglamentario la cuestión planteada, ya que ¿cuál es el periodo máximo de amortización de un inmueble en el IRPF? y ¿cuál es el porcentaje fijo de amortización en el IRPF?

Partiendo de que en el IRPF únicamente se fija un porcentaje máximo de amortización, recordemos que el artículo 23.I.b) de la Ley 35/2006 dice que se acepta como gasto por amortización la dotación que corresponda a la depreciación efectiva, pasando a concretar que se considera efectiva, tratándose de inmuebles, aquella cuantía que “...no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo”<sup>19</sup>. Por consiguiente está claro que el mencionado 3 por 100 es el coeficiente máximo de amortización, no un porcentaje fijo.

En este punto de la reflexión tenemos que el artículo 41.I RIRPF hace referencia a un coeficiente mínimo de amortización, aplicable, en su caso, para la determinación del valor de adquisición en el momento de la transmisión de un inmueble que haya estado arrendado, sin embargo, atendiendo a la normativa del IRPF no podemos determinar dicho coeficiente mínimo. El problema es grave, ya que si no conocemos, ni podemos determinar, tal coeficiente ¿cómo sabemos que estamos dotando una amortización inferior a la mínima?, y cuando transmitamos dicho inmueble ¿qué importe de la amortización hemos de tomar como la mínima para determinar el valor de adquisición y, posteriormente, la ganancia o pérdida patrimonial?

Bien, en esta fase del análisis, podemos adoptar, básicamente, tres opciones:

- a) Interpretar que el porcentaje máximo del 3 por 100 también es el coeficiente mínimo de amortización<sup>20</sup> y, al coincidir ambos, tendríamos un porcentaje fijo del 3 por 100<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Este importe del 3 por 100 es inmediatamente aceptable por Hacienda como depreciación efectiva, entendemos que si el contribuyente probara un mayor porcentaje de depreciación también sería aceptado.

<sup>20</sup> En este sentido CORDÓN EZQUERRO y OTROS, ponen de relieve que “cuando las amortizaciones correspondan a bienes inmuebles arrendados, de los muebles cedidos con ellos, que determinan la existencia de rendimientos del capital inmobiliario, se aplicará la regla de amortización mínima para determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial. La amortización mínima implica considerar que todo elemento amortizable se deprecia anualmente –al menos- en el porcentaje suficiente para recuperar el valor total del activo, en el transcurso de su vida útil. De este modo, la amortización mínima será igual a la cuota lineal necesaria para cubrir el valor del bien mueble en el período máximo fijado en las tablas. En el inmueble la amortización mínima será el 3 por 100 anual de acuerdo con el artículo 38 del Reglamento del IRPF”. En la obra *Impuesto sobre la renta 2003. Comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2003, pág. 599. El subrayado es nuestro.

<sup>21</sup> Entendemos que el porcentaje fijo que cita el artículo 40.I RIRPF se refiere al aplicable a los bienes muebles arrendados conjuntamente con el inmueble, pero no a éste. El porcentaje aplicable a dichos bienes muebles sería el fijado en las tablas de amortización simplificada del artículo 30.Iª RIRPF.

Desde nuestro punto de vista esta interpretación no es del todo correcta, ya que el artículo 23.1.b) únicamente establece, como depreciación efectiva<sup>22</sup> un tope superior:

- b) La normativa del IRPF tan solo contempla claramente el coeficiente máximo de amortización, no estableciendo coeficiente mínimo ni tampoco período máximo de amortización<sup>23</sup>. En consecuencia, el contribuyente "... a la hora de determinar el valor de adquisición del que transmite estará vinculado a nuestro entender sólo por las amortizaciones que haya deducido efectivamente como gasto en su declaración del Impuesto"<sup>24</sup>. Esta interpretación nos parece acertada desde el punto de vista del contenido normativo del IRPF.
- c) Otra opción, más forzada, sería tomar como coeficiente mínimo de amortización el correspondiente a los bienes inmuebles afectos que aparece en la tabla de coeficientes de amortización para los "edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas"<sup>25</sup> del Anexo contenido en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, en el que se señala, para dichos bienes, un periodo máximo de 100 años, y por tanto el coeficiente de amortización mínima es el 1 por 100, pero, insistimos, tal vez esta opción sea un tanto forzada.

## 2.4. Reducciones.

### 2.4.1. Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.

La reducción sobre el rendimiento neto derivado del arrendamiento de vivienda fue introducida por vez primera por el artículo 21.1 de la Ley 46/2002, de reforma parcial del IRPF, normativa que posteriormente evolucionó y fue recogida en el TRLIRPF<sup>26</sup>.

El artículo 23.2.1º de la Ley 35/2006 establece que: "*en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 50 por ciento*", hasta aquí se mantiene literalmente la redacción del artículo 21.2 del TRLIRPF, pero el mencionado artículo 23.2.1º de la Ley 35/2006 añade lo siguiente: "*tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente*". En caso de

<sup>22</sup> Insistimos en que la posibilidad de prueba de una depreciación superior al 3 por 100 queda abierta al contribuyente.

<sup>23</sup> El cual permitiría obtener sencillamente el coeficiente mínimo de amortización:  
coeficiente mínimo =  $[ 100 / ( \text{periodo máximo de vida útil} ) ]$

<sup>24</sup> Esta opinión, bastante lógica, la pone de manifiesto PÉREZ ROYO, I., en su obra *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 302.

<sup>25</sup> Se encuentran dentro del apartado "I. Edificios y otras construcciones" de la sección "Elementos comunes", del Anexo de Tablas de amortización del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>26</sup> Aprobado por el Real del Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. El apartado III de la Exposición de Motivos, afirma, en relación a los rendimientos derivados del alquiler de viviendas que "... se mejora y simplifica el cálculo del rendimiento neto, introduciéndose un incentivo adicional para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres".

que dichos rendimientos netos positivos sean descubiertos por la Administración, y por tanto no hubieran sido declarados por el contribuyente, no podrán beneficiarse de la mencionada reducción.

Siguiendo con las novedades introducidas por la Ley 35/2006, el artículo 23.2.2ª establece que: *"dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.*

*El arrendatario deberá comunicar anualmente al arrendador, en la forma que reglamentariamente se determine, el cumplimiento de estos requisitos.*

*Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en este número 2º.*

Con esta novedad se pretende incentivar, a través de la reducción en el rendimiento neto a computar por el arrendador, el arrendamiento de inmuebles a personas que cumplan ciertos requisitos: uno de ellos relacionado con la edad, entre 18 y 35 años, y otro referido a las rentas, así se exige, para el arrendatario, que los rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas superiores al Indicador Público de Efectos Múltiples (IPREM)<sup>27</sup>.

En relación con esta novedad son varias las cuestiones a comentar, destacando las siguientes:

- Esta reducción incrementada al 100 por 100, que en la práctica constituye una exención, del rendimiento neto es aplicable, igual que la del 50 por 100, cuando se trate de arrendamiento de vivienda, no exigiéndose que dicha vivienda constituya la vivienda habitual del arrendador. Desde nuestro punto de vista sería deseable que se exigiera el requisito de habitualidad en dicho inmueble. Incluso creemos que para la aplicación de la reducción del 50 por 100 también sería aconsejable dicho requisito.
- La exigencia, al arrendatario, de la obtención de unas rentas mínimas para que el arrendador pueda beneficiarse de la reducción del 100 por 100 mencionada, creemos que tiene su causa en la necesidad de renta para poder hacer frente al pago del arrendamiento de la vivienda, mientras que al exigir que dichas rentas procedan, concretamente, de rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas entendemos que el legislador está dando un paso más y exigiendo, no sólo un cierto volumen de rentas, sino que éstas deben proceder de fuentes de obtención en las que se requiera el trabajo por cuenta propia o ajena, en suma el esfuerzo, del arrendatario del inmueble. Con ello se descarta la posibilidad de aplicar la reducción del 100 por 100 cuando las rentas del

---

<sup>27</sup> La Disposición Adicional 31ª de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007, estableció como importe del IPREM los siguientes importes: diario, 16,64 €, mensual, 499,20 € y anual, 5.990,40 €.

arrendatario procedan, únicamente, de rendimientos del capital o de ganancias patrimoniales e incluso de imputaciones de renta.

- La cuantía mínima de los rendimientos del trabajo o de actividades económicas por encima del IPREM dificultará que el arrendatario pueda recibir; en muchas ocasiones, ayudas directas para el acceso a viviendas.
- Con esta medida se introduce una discriminación positiva en el arrendamiento de viviendas a personas con una edad entre 18 y 35 años, siendo el beneficiario de la misma el arrendador del inmueble, el cual alcanza realmente la exención de sus rendimientos netos por el alquiler del inmueble. Pero dicha discriminación positiva también implicará otra negativa para las personas próximas a los 35 años, o que los hayan cumplido, ya que se convertirán a priori, en arrendatarios no deseados por su edad.

#### **2.4.2. Reducción por rendimientos netos obtenidos de forma irregular en el tiempo o generados en más de dos años.**

El artículo 23.3 de la Ley 35/2006 conserva literalmente la regulación anterior sobre este aspecto la cual venía recogida en el artículo 21.3 del TRLIRPF. El precitado artículo 23.3 establece que: *“Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.*

*El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.*

El artículo 15 del RIRPF también coincide, de forma total, con el artículo 14 del antiguo Reglamento del IRPF<sup>28</sup> en cuanto a los rendimientos del capital inmobiliario que se consideren obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y aquellos otros rendimientos generados en más de dos años, así como a los percibidos en forma fraccionada en uno u otro caso.

### **3. Imputación de rentas inmobiliarias.**

La imputación de rentas inmobiliarias<sup>29</sup> fue introducida en el IRPF por el artículo 7.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF, la cual transformaba lo que el artículo 34.b) de la Ley 18/1991, del IRPF, consideraba como rendimientos del capital inmobiliario, en un novedoso

---

<sup>28</sup> Aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio

<sup>29</sup> En opinión CALERO GALLEGO, “La fijación de este rendimiento neto mínimo, de dudosa constitucionalidad, supone una vuelta de tuerca adicional respecto de las presunciones genéricas de retribución (*iuris tantum*). Pues lo que se formula ahora es, en definitiva, una presunción *iuris et de iure* en cuya virtud la renta ficticia normativamente prefijada se impone sobre el rendimiento real sin que se permita al propietario probar eficazmente que este último es negativo, inexistente o inferior a aquélla”. CALERO GALLEGO, J., en GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Manual del sistema tributario español*. 8ª edición, Cívitas, Madrid, 2000, pág. 98.

(en aquella fecha) concepto de renta<sup>30</sup>. Tal imputación implica la incorporación directa a la base imponible sin existir posibilidad de aplicar reducción alguna sobre tales rentas<sup>31</sup>.

El artículo 85 de la Ley 35/2006, se ocupa de la regulación de la imputación de rentas inmobiliarias, estableciendo en su punto 1 lo siguiente:

*“En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.*

*En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por ciento del valor catastral.*

*Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por ciento de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 por ciento.*

*Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna”.*

---

<sup>30</sup> En opinión de CARBAJO VASCO Y DOMINGUEZ-RODICIO “La Ley conserva el método de imputar/estimar unos rendimientos a los inmuebles urbanos no arrendados. Supone una penalización fiscal a la ociosidad de estos bienes o si se prefiere la aceptación de una renta hipotética sobre la susceptibilidad de uso de tales bienes”. Vid. CARBAJO VASCO, D. y DOMINGUEZ-RODICIO, J. R.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Ciss Praxis, Bilbao, 2001, pág. 260.

Aunque se refiere a las rentas ficticias de los inmuebles a disposición del propietario de la Ley 18/1991 (la afirmación sigue siendo válida en referencia de las imputaciones de renta inmobiliaria) en opinión de PEDRAZA BOCHONS, lo que se imputa a los sujetos tiene la calificación de “...manifestación espuria, o al menos híbrida, de gravamen del autoconsumo”. Vid. PEDRAZA BOCHONS, J. V.: “Artículo 34 IRPF. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario”, en *Comentarios a la LIRPF y a la LIP*. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 83. Por su parte MARTÍN QUERALT, opina que: “... a través de una *fictio iuris* se imputan unas rentas, abstracción hecha de que obtengan o no”. Vid. MARTÍN QUERALT, J. en FERREIRO LAPATZA, J. J. y OTROS: “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial”. 16ª edición, revisada y puesta al día. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 124.

Según ALONSO GONZÁLEZ y DURÁN SINDREU BUXADÉ “Entre los hacendistas existe la teoría de que la titularidad de ese tipo de inmuebles devenga una renta de uso de la que carecen aquéllos que no tienen tal calidad de propietarios”. Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M. y DURÁN SINDREU BUXADÉ, A. “Tratamiento fiscal de la vivienda”. En la obra colectiva *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2000, pág. 98.

<sup>31</sup> En relación a este tema resulta muy interesante el artículo de PEDRAZA BOCHONS, J. V. “Imputación de rentas inmobiliarias y valoración patrimonial de inmuebles”. *Tribuna Fiscal*, nº 195, 2007, páginas 8-15. En este trabajo el profesor Pedraza analiza la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre, en la que, entre otros aspectos, se declara constitucional la renta inmobiliaria imputada.

Varios son los cambios introducidos en este punto, en relación al artículo 67.1 del TRLIRPF que lo regulaba con anterioridad:

- a) En relación a la calificación de los bienes generadores de imputación de renta se amplía el ámbito de los *"bienes inmuebles urbanos"* a los *"bienes inmuebles urbanos, calificados como tales"*<sup>32</sup>(...) *así como en el caso de inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales...*.
- b) Se mantiene el requisito de que tales bienes inmuebles no se encuentren afectos a actividades económicas y no deben ser *"...generadores de rendimientos del capital..."*, en este caso se ha introducido como novedad una ampliación del requisito exigido para obtenerse imputación de renta inmobiliaria, ya que anteriormente el artículo 87.1 del TRLIRPF, únicamente hablaba de que tales inmuebles no debían generar *"rendimiento del capital inmobiliario"*. Por tanto, con la reforma introducida por la Ley 35/2006 se amplía el requisito, para existan imputaciones, exigiéndose que el inmueble tampoco origine rendimientos del capital en general, no sólo del capital inmobiliario. En consecuencia, los inmuebles que cumplan todos los demás requisitos y generen rendimientos del capital mobiliario no serán generadores de imputaciones de renta inmobiliarias.
- c) También se mantienen sin cambios los requisitos que exigen, que el inmueble del que se obtiene imputación de renta inmobiliaria, no se trate de la vivienda habitual del contribuyente ni se trate de suelo no edificado. No se modifica, tampoco, el porcentaje del 2 por 100 aplicable sobre el valor catastral, caso de no haber sido revisado, para determinar el importe de la imputación<sup>33</sup>.
- d) Se produce un cambio teórico-normativo que hace referencia a los inmuebles sobre los que se aplica el 1,1 por 100 sobre su valor catastral, en caso de haber sido revisado, modificado o, (esta es la novedad) *"...determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral..."*.
- e) No se introducen modificaciones en el artículo 85.2 de la Ley 35/2006, en lo que anteriormente era el 87.2 del TRLIRPF, en relación al cómputo del importe a imputar en la persona del propietario o, en su caso, del usufructuario del bien inmueble.

#### 4. Rendimientos en caso de parentesco.

El artículo 24 de la Ley 35/2006 mantiene literalmente<sup>34</sup> igual la regulación contenida en el artículo 22 del TRLIRPF, en relación al rendimiento en caso de parentesco, el cual afir-

<sup>32</sup> En el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

<sup>33</sup> También se mantiene el prorrateo del importe de la imputación en función de los días en que se cumplan los requisitos para generarse imputación de renta inmobiliaria.

<sup>34</sup> Salvo en el cambio de referencia normativa al artículo que recoge la imputación de rentas inmobiliarias el 85 en la Ley 35/2006 y el 87 en el TRLIRPF.

ma: “Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley”.

La existencia de un tratamiento especial para el arrendamiento de bienes inmuebles, entre parientes hasta tercer grado inclusive, mediante el establecimiento de un límite mínimo obligatorio<sup>35</sup> para el rendimiento neto a computar por tan arrendamiento, ya era recogida por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF<sup>36</sup>. Tanto el del TRLIRPF, en su artículo 22, como la Ley 35/2006, en el 24, toman como cota inferior<sup>37</sup> del importe del rendimiento neto por arrendamiento de inmuebles urbanos entre parientes, el que se obtenga aplicando las normas de cálculo de la imputación de rentas inmobiliarias contenidas en el artículo 85 de la Ley 35/2006.

## 5. Conclusiones.

- 1) La reforma del IRPF llevada a cabo por la Ley 35/2006, supone, pese a la introducción de relevantes cambios, el mantenimiento del esquema y los elementos básicos presentes en el TRLIRPF en relación a los rendimientos del capital inmobiliario y a las imputaciones de renta inmobiliarias. Al contrario de lo que ha ocurrido en los rendimientos del capital mobiliario que han sufrido una profunda transformación con la entrada en vigor de la citada Ley 35/2006.
- 2) En cuanto a los rendimientos íntegros del capital inmobiliario no se han introducido cambios, salvo el ajuste al criterio de exigibilidad de los mismos que lo hace coincidente con el recogido en el artículo 14.1 de la Ley 35/2006 en relación la imputación temporal de ingresos y gastos.
- 3) En el apartado de gastos deducibles se modifican varios aspectos:
  - Se pasa del cálculo del rendimiento neto total para todos los inmuebles generadores de tales rentas, a una individualización del rendimiento neto para cada uno de los inmuebles en concreto.

<sup>35</sup> No se trata de una presunción “*iuris tantum*” que admitiría prueba en contra, sino de una norma de cumplimiento obligatorio e imperativo. Vid. en este sentido PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “Artículo 71. Imputación de rentas inmobiliarias”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*” Coordinador SIMÓN ACOSTA, E. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 542.

<sup>36</sup> La Ley 18/1991 tomaba como mínimo de rendimiento neto por arrendamiento de inmueble urbano entre parientes hasta tercer grado inclusive, según su artículo 36, el “... *rendimiento neto computable conforme a la letra b) del artículo 34*”, esto es, calculando el rendimiento que correspondería a un bien que estuviera a disposición de su propietario o usufructuario, con la particularidad de que tal rendimiento mínimo era considerado neto, y por ello no podía reducirse mediante la aplicación de gasto deducible alguno, en lugar de íntegro, lo cual sí que habría permitido tal reducción

- Se elimina el límite existente anteriormente que establecía que el importe total de los gastos deducibles no podía ser superior a la cuantía total de los rendimientos íntegros, en ambos casos referidos al conjunto de los bienes inmueble arrendados, de forma que el rendimiento neto total no podía ser negativo y, en su caso, se perdía para siempre el exceso de gastos.
- En sustitución del anterior límite ahora se dispone que el importe del rendimiento íntegro, para cada bien, no podrá ser superado por la suma de un conjunto de gastos deducibles, esto es, intereses y demás gastos financieros, gastos de reparación y de conservación del inmueble arrendado. De esta forma sí que puede existir, y computarse, un rendimiento neto negativo para un bien particularmente considerado por actuación del resto de gastos deducibles no sujetos al tope citado.
- Una importante novedad es la posibilidad de trasladar a los cuatro años siguientes, aunque respetándose el límite para cada año, el importe de los gastos, afectados por el límite, que no se hubieran podido deducir por superar éste, de esta forma se tiene la posibilidad de no perder el exceso de gasto como ocurría con la regulación contenida en el TRLIRPF.

En conjunto, creemos que las novedades que afectan a los gastos deducibles suponen, en la mayor parte de los casos, una mejora para el contribuyente, siendo especialmente positiva la posibilidad de trasladar el exceso de gastos sobre el límite al los cuatro ejercicios siguientes. Sin embargo la existencia de límites a la aplicación de ciertos gastos deducibles siempre supone una restricción al cómputo de la capacidad económica mostrada por el contribuyente.

- 4) En relación al resto de gastos, no sujetos al mencionado límite, al igual que respecto a la amortización no se han introducido cambios de relevancia, lo que supone para ésta el mantenimiento de la ambigüedad en cuanto a la determinación del coeficiente mínimo de amortización, necesario para el cálculo del valor de adquisición, de un inmueble que, en algún momento, haya estado arrendado, con la finalidad de obtener la ganancia o pérdida patrimonial en la fecha de su transmisión.
- 5) Se introduce una nueva reducción del 100 por 100 del rendimiento neto del arrendador cuando el arrendatario cumpla ciertos requisitos de edad y rendimientos. Desde nuestro punto de vista sería deseable que se exigiera, para gozar de la reducción, que se tratara de la vivienda habitual del arrendatario. Dicha reducción, supone en realidad, una exención para el arrendador y un tratamiento perjudicial para numerosos grupos de potenciales arrendatarios, en consecuencia, tal vez esta medida no sea la adecuada para el objetivo que parece perseguirse, que entendemos es facilitar el acceso al alquiler de vivienda a ciertos grupos.
- 6) Finalmente se introduce, por un lado, una ampliación en el ámbito de aplicación de la imputación de rentas inmobiliarias ya que ahora también afectará a ciertos inmuebles rústicos. Y por otro se reduce dicho ámbito, aunque escasamente, ya que no generarán

imputación los inmuebles productores de rendimientos del capital en general, no sólo del capital inmobiliario como hasta ahora.

En fin, se mantiene el esquema general y se introducen cambios que, salvo en los gastos deducibles en cuanto al nuevo límite y a su posible compensación en el futuro, y, si acaso, la nueva reducción del 100% del rendimiento neto para ciertos arrendatarios, no son de gran relevancia.



## ESTUDIOS

### ■ **La deducción por doble imposición interna: análisis de la presión fiscal total en el irpf**

■ **Agustín Romero Civera**  
Profesor Colaborador Doctor  
**Juan Francisco Juliá Igual**  
Catedrático

Centro de Investigación, Especialización y Gestión de Empresas  
Departamento de Economía y Ciencias Sociales  
Universidad Politécnica de Valencia

#### ■ **RESUMEN:**

La Deducción por doble imposición interna es una de las técnicas más usuales para evitar la doble imposición que se produce cuando dos o más impuestos directos gravan sucesivamente un flujo de renta, generalmente beneficios. Este artículo, analiza la presión fiscal acumulada que tiene un dividendo o retorno cooperativo cuando es gravado sucesivamente en el Impuesto sobre Sociedades siendo pagadora, alternativamente, cinco tipos de sociedades: una sociedad mercantil normal, una que sea pequeña empresa, una cooperativa de crédito, una cooperativa protegida o una especialmente protegida, y añadiéndole la que sufriría en el IRPF, según la legislación anterior y posterior al nuevo IRPF que entra en vigor en 2007.

Las situaciones son tan desiguales e ilógicas que se plantea una alternativa de deducción que anule la presión fiscal de la pagadora, respetando la de la cobradora.

#### ■ **PALABRAS CLAVE:**

Impuesto, Renta de Personas Físicas, Sociedades, Deducción, Presión fiscal.

## ■ SUMARIO:

1. Introducción
  2. La clasificación de los créditos tributarios en los procedimientos concursales
    - 2.1. La reforma de la Ley Concursal en su aplicación a los créditos de la Hacienda Pública
    - 2.2. La adaptación de la normativa tributaria a la nueva regulación concursal: los avatares del trámite parlamentario.
    - 2.3. La interpretación del artículo 77.2 de la LGT en el contexto de la propia Ley y de la Ley Concursal
  3. La determinación de los componentes de la deuda tributaria que se incluyen entre los créditos privilegiados
  4. La determinación de la base para el cálculo de los créditos tributarios privilegiados en virtud del artículo 91.4 de la ley concursal
  5. La reforma prevista en el proyecto de ley de concurrencia y prelación de créditos
  6. El difícil encaje del privilegio de la hacienda pública en el procedimiento concursal actualmente vigente y la propuesta de reforma
  7. Conclusiones
- 

## 1. Introducción.

La desaparición de la deducción por doble imposición (DDI) en el IRPF a causa de la entrada en vigor en 2007 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del IRPF, no quita validez a la existencia de la misma, ya que subsiste en el Impuesto sobre Sociedades. La DDI surge como consecuencia del gravamen consecutivo sobre un rendimiento del capital que se transmite de un sujeto pasivo a otro, u otros, sea mediante la distribución de beneficios en forma de dividendos o por transmisión de la participación, constituyendo hechos imponibles sucesivos, y que gravan un único flujo de capital o rendimiento para el último sujeto pasivo, pagador del impuesto directo y propietario directo o indirecto (por sociedades interpuestas) de ese capital.

Se trata, por consiguiente, de una deducción para evitar, o paliar, una doble imposición económica, ya que existe una única renta gravada, pero dos sujetos pasivos diferentes. No obstante este mecanismo, es uno más de entre los diferentes mecanismos que existen para cubrir esa finalidad.

El objetivo último de este trabajo es el análisis comparativo de la presión fiscal total que sufre esa única renta, en el marco del tratamiento de la doble imposición interna que desarrolla la legislación española (la del IS más la del IRPF), según el propietario del capital social lo posea a través de algún tipo de sociedad mercantil (normal o de reducida dimensión)

o de cooperativa (especialmente protegida, protegida o de crédito), tanto en el ámbito de la legislación que se renueva con la citada Ley 35/2006, del IRPF (y que modifica el I/Sociedades), y que entra en vigor el 1/1/2007, como de la anterior, vigente hasta 2006. Se pone de manifiesto como, en todos los casos, no surte plenamente el efecto deseado de corrección de la DDI y que incluso discrimina regresivamente en algunos supuestos. Se formula finalmente, una alternativa para la consecución de la anulación total de la doble imposición.

Así, este análisis intenta calcular la presión fiscal total acumulada según las cinco tipologías de sociedades pagadoras de beneficios.

En el epígrafe 2º, se va a efectuar un breve análisis de la legislación europea y de los fundamentos y razones de la deducción por doble imposición, tanto a nivel internacional como a nivel interno: La misma intenta anular esa doble imposición o al menos “paliar” los efectos de su existencia. El análisis legislativo, que se pretende breve para la finalidad de este artículo, se centrará sobre la interna, y concretamente en el supuesto de dividendos y participaciones en beneficios (sin entrar en los casos de transmisión de valores) ya que no existe posibilidad del análisis comparativo para la transmisión de los valores y para la doble imposición internacional, y tiene una menor utilidad para el análisis del tratamiento comparado de las cinco tipologías, en especial, las cooperativas.

En el epígrafe 3º, dado que el IRPF es un impuesto progresivo, se ha elegido los 4 tipos marginales que contempla la escala del Impuesto desde 2007. Se podrá observar que este flujo de capital (que en ese Impuesto se define como rendimiento del capital mobiliario), tributaba en la anterior legislación por la base general del impuesto, según su cuantía, a escala: utilizando los tipos marginales para los restos: empezando por el 15% y luego, por restos, al 24, 28, 37 y 45%. Con la nueva legislación, además de desaparecer el primer tramo, y rebajar el último, estos rendimientos tributan linealmente al 18%, además de desaparecer el sistema de imputación y deducción que preveía la DDI, aunque declara una exención para los primeros 1.500 €.

En el análisis, y dado que se intuía que la presión fiscal total iba a dar resultados desiguales, y en cierto caso incongruentes, se explicará los motivos de esa disparidad y se fundamentará una alternativa para lograr una absoluta anulación del efecto de la doble imposición, si esa es la voluntad de los legisladores, y dejando una presión fiscal que le corresponde al sujeto pasivo cobrador del rendimiento, como persona física

En el Epígrafe 4º se exponen las conclusiones del Análisis.

En Anexos I a 4, se exponen las tablas de análisis, incluyendo en cada una la propuesta alternativa citada.

## **2.- Justificación de la deducción por doble imposición interna**

En cualquier manual de fiscalidad se clasifica a los Impuestos por tipologías: Esenciales o secundarios, subjetivos u objetivos, etc. pero la más tradicional es directos o indirectos,

según graven la renta en su origen o bien la utilización de esa renta, respectivamente. Cabe citar a Juliá J. y otros (2002).

El debate sobre la mayor o menor preponderancia de los directos (en general, progresivos, pues evalúan la capacidad económica del perceptor) o de los indirectos (casi siempre lineales, pues ignoran la capacidad económica del preceptor) es tradicional en España y en todo el mundo. Pero al sistema fiscal español le falta tradicionalmente la integración entre unos y otros impuestos.

La deducción por doble imposición es pues uno de los mecanismos para coordinar la aplicación de los mismos, en este caso, dos impuestos directos, el IS y el IRPF, que aparecen concadenados, y aunque no se trata de evitar pagar dos veces por el mismo impuesto, ni que la misma persona pague por dos impuestos diferentes, es evidente que el beneficio societario se ve gravado dos veces sucesivamente, por el pagador del dividendo y por el perceptor.

Es interesante la clasificación sistemática expuesta por Pascual P., Serna L. y Urkiola A. (2004) de los métodos propuestos por la doctrina para evitar esa doble imposición interna de los dividendos:

| MÉTODOS             |                             |                                  | DESCRIPCIÓN                                                                                                 |
|---------------------|-----------------------------|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| No integración      |                             |                                  | No existe corrección: subsiste la tributación en el IS y en el IRPF                                         |
| Integración parcial | En el ámbito de la sociedad | Diferenciado o doble tipo        | IS rebajado (por los bº distribuidos), normal por el resto, El IRPF normal                                  |
|                     |                             | Deducción de dividendos          | IS normal por bº no distribuidos, tipo 0 por los bº distribuidos, El IRPF normal                            |
|                     | En el ámbito del socio      | Imputación o crédito de impuesto | IS normal, En el IRPF: imputación en base de todo bº, con deducción total o parcial en la cuota             |
|                     |                             | Proporcional                     | IS normal, En el IRPF solo bº distribuido, pero con tipo reducido                                           |
|                     |                             | Deducción en cuota               | IS normal, En el IRPF solo bº distribuido, con deducción en cuota                                           |
|                     |                             | Exención total/parcial           | IS normal, En el IRPF exención parcial o total                                                              |
| Integración total   | Unidad                      |                                  | En el IS no se tributa, En el IRPF tributa el socio por todo el bº                                          |
|                     | Transparencia fiscal        |                                  | Se tributa normal en el IS, En el IRPF tributa el socio por todo el bº, pero con deducción de cuota del IS. |

Elaboración en base al artículo de Pascual P. Serna L. y Urkiola A. (2004)

En España, desde las Leyes 41/1994 y 42/1994, y con ciertas pequeñas modificaciones hasta 2006, escogió un sistema general de “imputación o crédito de impuesto”, entre IS e IRPF, en el que la deducción no era total, por lo que se escogía un método de integración parcial, en el ámbito del socio.

Desde 2007, la elección es evidente: El método de no integración, por el que no se corrige el efecto de la doble imposición entre el IS y el IRPF, para dividendos superiores a 1.500 euros, junto al de exención total para dividendos iguales o inferiores a esa cantidad, aunque subsisten:

- a) el mismo método de corrección para Sociedades, (de deducción en cuota de la sociedad cobradora)
- b) el régimen de atribución de rentas en el IRPF (método de unidad)
- c) la transparencia fiscal internacional
- d) la imputación de rentas por derechos de imagen del IRPF (método de transparencia fiscal)

No obstante, algunos autores como Sieiro M. y Fernández I. (2003) subrayan que la deducción por doble imposición es un sistema discriminatorio, pues atiende a la naturaleza del socio, el origen interno o externo de la renta y la forma de generación. Por ello, abogan a que el Impuesto sobre Sociedades debe corregirse en base a tres pilares básicos:

- Su aplicación independiente del vehículo de realización del beneficio por el socio o partícipe.
- El respeto absoluto al gravamen societario de primer nivel.
- Una articulación compatible con la progresividad del IRPF.

Ante el planteamiento de la deducción por doble imposición nos podemos encontrar opiniones más o menos contrapuestas. Sin embargo, rara vez, en el análisis de los tributos, se da énfasis al hecho de que los tributos, concadenados sobre un hecho imponible, tienen el resultado de mermar de tal modo el hecho imponible que el sujeto pasivo se plantee el abandonar la producción de ese hecho imponible, con consecuencias totalmente contrarias a la voluntad del legislador y a la provisión de los recursos o ingresos básicos de la Administración.

Así, es más habitual criticar la progresividad de los tributos, con versiones “liberales” que plantean:

- La linealidad de los impuestos directos sobre la renta o el capital,
- La desaparición práctica de algunos (especialmente el Impuesto Sobre el Patrimonio o el de Sucesiones y Donaciones)
- La mayor eficacia recaudatoria de los indirectos

Pero la antítesis al planteamiento anterior se encuentra en apoyarse en la igualdad social y la redistribución de la riqueza que se produce con una progresividad importante en los impuestos directos.

No obstante, en su término medio, y ponderando ambas posturas, la mayoría de autores aboga por cierta progresividad, aunque es evidente que cuando un impuesto resulta excesivamente progresivo, se desanima al sujeto pasivo, y por lo tanto el legislador pone topes a esa progresividad: por ejemplo en la legislación española:

- Un tipo marginal máximo en el IRPF o el Patrimonio.
- Un tope a la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio en función de lo que el mismo sujeto pasivo tribute conjuntamente con el IRPF.
- La deducción por doble imposición interna de dividendos, que en España desaparece en el IRPF, aunque subsiste en I. Sociedades
- La nueva exención en el IRPF a los pequeños dividendos.

Pero, el mecanismo de la concadenación de tributación directa sobre el capital es mucho más opaco para el contribuyente, pues sólo es consciente del impuesto que paga directamente, en última instancia, olvidando los impuestos que ese mismo capital ha pagado anteriormente, por el mismo hecho imponible, y por el mismo periodo impositivo, aunque a través de otra u otras personas jurídicas anteriores.

Sin embargo, es más evidente la concadenación de la imposición indirecta sobre el consumo, pues la sucesión de impuestos en algunos casos es tan espectacular como ventajosa para la Administración: Por ejemplo, véase la proporción de impuesto indirecto que contiene el precio de Venta al Público de un litro de gasolina o gasóleo: Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto Minorista sobre la distribución de Hidrocarburos.

A pesar de lo expuesto, dado que los impuestos indirectos no son progresivos, tienen pocos detractores, pues redundan linealmente en una mayor recaudación de la Administración, con un impacto económico en los sujetos pasivos, sea como consumidores o como empresarios proporcional al uso de los bienes y servicios gravados.

Sin embargo, la concadenación de impuestos directos, aunque sea menos evidente para la opinión pública, es más debatida por los medios jurídicos y técnicos, pues es profundamente incoherente con la propia teoría que fundamenta la imposición directa. Debe entenderse que, a nivel interno, se estaría sumando un impuesto progresivo como es el IRPF, a otro, que aunque no es progresivo, grava a niveles importantes esa renta como es el Impuesto sobre Sociedades. Si no hubiera mecanismos correctores, la presión fiscal sería abrumadora y los efectos sobre la economía y la inversión francamente regresivos. Por ello el legislador ha puesto en marcha los mecanismos correctores antes descritos.

Pero en el análisis de estos mecanismos correctores, los autores se plantean si el legislador pretende anular o sólo corregir esa doble imposición: vamos a demostrar en epígrafes siguientes que no corrige, sino que palia. Pero, además demostraremos que discrimina regresivamente en muchas ocasiones (en el sentido contrario a la proporcionalidad con la capacidad económica del sujeto pasivo) y distorsiona en gran medida la imposición directa.

Asimismo cabe analizar, en el caso de anular o paliar la doble imposición, qué imposición debe prevalecer: si la progresiva del IRPF, anulando o restando la de la sociedad pagadora, o bien al contrario, anular o restar la del IRPF, manteniendo la más lineal del Impuesto sobre Sociedades.

Las opiniones son subjetivas, pero la mayoría de autores (Pistone, Sieiro, Fernández, Sánchez, etc.) se inclinan que lo coherente sería mantener la progresiva del IRPF, anulando la del Impuesto sobre Sociedades, en armonía con la polémica internacional sobre la doble deducción, y con el sentido estricto de la imposición directa que suele ser, en los países occidentales, progresiva.

Además, y de forma coherente con el párrafo anterior, en dos impuestos sucesivos sobre Sociedades de diferente tipo, debería eliminarse el de la primera sociedad, para así ser consecuente con la transparencia que exige el IRPF, identificando el gravamen del pagador anterior al IRPF, e ignorando el gravamen que pagó la primera sociedad, que ya anuló la segunda.

Lo que sucede, con su aplicación práctica, es que el legislador ha intentado paliar, y no anular, incluso con errores importantes, tal como se demostrará en el epígrafe siguiente, esa doble imposición interna.

### **3.- Análisis en el IRPF**

Si el objetivo de la doble deducción sobre dividendos es evitar la doble imposición, cabe plantearse que la intención del legislador ha sido, en la reciente historia impositiva española, evitar o paliar que el sujeto pasivo del IRPF vuelva a tributar por el mismo flujo de renta, puesto que previamente el dividendo, que es el hecho imponible que supone el rendimiento del capital mobiliario en el IRPF, ya pagó el Impuesto de Sociedades. Este planteamiento concuerda con la idea, mayoritariamente utilizada por legislaciones del entorno occidental, de anular o paliar la presión fiscal del IS para respetar la progresividad del IRPF, aunque con la reforma fiscal del IRPF, que tiene su entrada en vigor en 2007, deja de existir la deducción por dividendos interna en el IRPF, con un tipo impositivo “plano” del 18%, sin importar el nivel de la Base Imponible del sujeto pasivo del IRPF, en su condición de perceptor de dividendos, ya que estos dividendos forman parte de la “Base Imponible del Ahorro”. No obstante, deja exentos los primeros 1.500 euros.

Evidentemente, el Impuesto sobre Sociedades es un hecho anterior, que el IRPF no puede rectificar. Pero cuando se suma la presión fiscal total sobre el dividendo tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF, sumando el tipo impositivo efectivo y real

del Impuesto sobre Sociedades y cada tramo de tipo marginal en el IRPF, aparecen sorprendentemente, profundas incongruencias, aunque muy suavizadas en la nueva legislación, puesto que la anterior legislación las producía de modo más importante.

Como se verá a continuación, el sistema de imputación al 140%, o 125% o 100%, en la Base Imponible del IRPF con posteriores deducciones de la cuota de la anterior legislación, (como se analizó en el epígrafe anterior; se trata de un sistema de DDI de Imputación o crédito de impuesto, pero parcial) no corregía totalmente la deducción por doble imposición, sino que hacía errática la legislación y nada progresiva. En la nueva legislación, deja de ser errática pero agrava la falta de progresividad para las rentas más bajas, si los dividendos son superiores a 1.500 euros.

Para llegar a la conclusión anterior, se han considerado tipos efectivos de las sociedades pagadoras:

- del 35% para sociedades mercantiles que no sean empresas de reducida dimensión, hasta 2006. El año de 2007 es del 32.5%, y desde 2008 será del 30%.
- del 30% para sociedades mercantiles que sean empresas de reducida dimensión, hasta 2006. A partir de 2007, el 25%
- del 25% para cooperativas de crédito, pero con sus reducciones reales por FRO y FEP en la Base Imponible y cálculo del impuesto, aplicando las reducciones mínimas obligatorias tras la distribución de los fondos obligatorios (20% al FRO y 10% al FEP).
- del 20% para cooperativas protegidas, pero con sus reducciones reales por FRO y FEP en la Base Imponible y cálculo del impuesto según Ley General actual (Ley 27/1999, de 16 de julio) o Ley Valenciana de Cooperativas, (Ley 8/2003 de 24 de Marzo) es decir, aplicando las reducciones antes de la distribución de los fondos obligatorios, por lo que el Impuesto es una parte más de la distribución. Se toman como dotaciones obligatorias las mínimas, es decir, el 20% para el FRO y el 5% para el FEP.
- del 10% para cooperativas especialmente protegidas, (20% con bonificación del 50%) pero con las mismas reducciones reales por FRO y FEP en la Base Imponible y cálculo del impuesto según Ley General o Ley Valenciana de Cooperativas, tal como se describe en el punto anterior, es decir, aplicando las reducciones antes de la distribución de los fondos obligatorios mínimos.

Se han hecho tantas hojas de cálculo como tipos marginales del IRPF, más el inicial, que son los aplicables a la base imponible general del nuevo IRPF: 24, 28, 37 y 43 % (anterior 45). Ver anexos 1 a 4, respectivamente

En las mismas, se ha hecho la imputación en la base Imponible y la deducción en la cuota del IRPF que marca la legislación, correspondientes a cada tipo de pagador. (Con la ya explicada desaparición del sistema de imputación/deducción a partir de 2007). Pero cabe una advertencia, que sugiere un posible error del legislador, y detectado por muchos autores (p.ej. Sieiro y Fernández): Se ha tenido en cuenta que, al sumar la presión fiscal, el sujeto pasivo recibe la cantidad de dividendo neta de Impuesto, es decir, que la recibe habiendo descontado el

Impuesto: en otras palabras, el dividendo de 100 euros que va a pagar la sociedad, se hace con cargo a reservas o beneficios que ya han pagado Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto el cálculo de la imputación no se hace en base a 100 desde el punto de vista del IRPF, sino de  $(100 - I. Soc)$ . Por ejemplo, para sociedades mercantiles  $(100 - 35 = 65)$ . Si lo hiciéramos en base a 100, utilizaríamos datos erróneos en el análisis, con resultado erróneo. Por lo tanto la base imponible del IRPF no será en base a 100, sino a  $(100 - I. Soc)$ . No obstante, el lector puede comprobar que si en el análisis se hubiera puesto 100 como base imponible, el uso del mecanismo corrector de la doble imposición conduce a un resultado que tampoco anularía la primera imposición, es más, la incrementaría, pero la metodología hubiera sido errónea.

En cada hoja de cálculo, en el bloque superior, se ha utilizado, la legislación en vigor hasta el año 2006 (RDL 3/2004). En el bloque intermedio, se utiliza la legislación en vigor para 2007 y 2008, contenida en la Ley 35/2006. En el bloque inferior, donde dice "propuesta", se analizará en el punto 3.7.

No se ha tenido en cuenta la exención de los primeros 1.500 euros de dividendos para todo tipo de rentas, lo que condiciona el análisis para las rentas más bajas: Nótese que según datos del Ministerio de Economía y Hacienda, expuestos a continuación, la mayor parte de dividendos declarados en 2004, con cuantía media inferior a 1.500 euros corresponde a tramos de base liquidable inferior a 60.000 euros (el 97% de declaraciones con DDI). Con la nueva legislación, a partir de 2007, la correspondencia estaría en los tramos inferiores al marginal superior de 52.360 euros, que como media, estarían exentos por dividendos. No obstante, el análisis es válido para aquellos contribuyentes del IRPF que obtengan dividendos por importe superior a 1.500 euros, sin importar el tramo de base liquidable.

#### Deducción por dividendos en 2004, por tramos de base liquidable

| Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros) | DATOS GENERALES       |                     | INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 729 |                     |                 |               |           |
|---------------------------------------------|-----------------------|---------------------|----------------------------------|---------------------|-----------------|---------------|-----------|
|                                             | Liquida. Número Total | Distribución Número | LIQUIDACIONES PARTIDA            |                     | IMPORTE PARTIDA |               |           |
|                                             |                       |                     | Número                           | Distribución Número | Importe         | Distri-bución | Media     |
| Hasta 1,5                                   | 728.748               | 4,42                | 4.241                            | 0,19                | 559.215         | 0,04          | 131,86    |
| de 1,5 a 6                                  | 2.665.968             | 16,18               | 86.226                           | 3,82                | 8.020.997       | 0,51          | 93,02     |
| de 6 a 12                                   | 4.197.898             | 25,48               | 317.791                          | 14,08               | 37.908.269      | 2,39          | 119,29    |
| de 12 a 21                                  | 4.470.001             | 27,13               | 611.515                          | 27,1                | 100.187.489     | 6,32          | 163,83    |
| de 21 a 31                                  | 2.254.046             | 13,68               | 492.851                          | 21,84               | 117.507.016     | 7,41          | 238,42    |
| de 30 a 60                                  | 1.599.599             | 9,71                | 546.293                          | 24,21               | 317.007.409     | 20            | 580,29    |
| de 60 a 150                                 | 341.801               | 2,07                | 166.139                          | 7,36                | 416.583.003     | 26,29         | 2.507,44  |
| de 150 a 601                                | 41.908                | 0,25                | 27.870                           | 1,24                | 402.140.650     | 25,37         | 14.429,16 |
| Mayor de 601                                | 3.092                 | 0,02                | 2.420                            | 0,11                | 184.515.678     | 11,64         | 76.246,15 |
| Total                                       | 16.474.150            | 100                 | 2.256.283                        | 100                 | 1.584.861.596   | 100           | 702,42    |

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda. IRPF 2004, partida 729.

### 3.1. Pagadora: una sociedad mercantil no PYME:

Si se analizan las hojas de cálculo sobre la presión total en el IRPF, una para cada tipo marginal del sujeto pasivo, resulta sorprendente el resultado si el pagador es una sociedad mercantil: la presión fiscal es superior al tipo marginal, por lo que se demuestra que el mecanismo del 140/40\* paliaba, pero no eliminaba la doble imposición.

El legislador al integrar al 1.4, parece que deseaba integrar el beneficio antes de impuestos de la sociedad en el IRPF, para luego deducirse el exceso de integración. Así, al incorporar en la base imponible del IRPF el dividendo ponderadamente:

$1.4 * D * (1-T) = D$ , siendo T el tipo de gravamen, resulta un  $T = 0.2857$ , es decir, subyace una tributación efectiva media del 28.57% cuando sabemos que la tributación nominal ha sido del 35%, y la imputación del 40%, es decir muy superior. (Sieiro M. y Fernández I.)

Por lo anterior, se deduce que el legislador deseaba considerar al Impuesto sobre Sociedades como un pago a cuenta de la liquidación del IRPF, o sea, que solo intentaba paliar la doble imposición, como se demostrará a continuación.

De las 4 hojas de cálculo, en base 100, correspondientes a cada tipo marginal del IRPF, ponemos como ejemplo de lectura e interpretación de lo expuesto, la primera columna:

- la Base imponible es  $91 = (100-35)*1.4$
- la Cuota líquida =  $91 * \text{tipo marginal}$
- la deducción DDI es  $26 = (100-35)*0.4$
- la presión fiscal total es la correspondiente a la sociedad pagadora (35) más la correspondiente a cada tipo marginal del IRPF

La tabla resumen de las 4 anteriores expuesta a continuación, para el caso de Sociedades Mercantiles al tipo general, pagadoras de dividendos, se elabora en base a las mismas pero añadiendo un dato: La "proporción" se refiere a la existente entre la presión fiscal total soportada por el dividendo, en comparación al tipo marginal del IRPF (que vendría a representar la capacidad contributiva del sujeto pasivo del IRPF). En 2006, se divide en la proporción por 45, en 2007 y 2008, por 43.

| Pagadora de dividendos: Sociedad mercantil, al tipo general del I/Sociedades |                       |                            |                       |                            |                       |                            |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|
| % Tipo IRPF                                                                  | % Presión fiscal 2008 | Proporción tipo marg/ 2006 | % Presión fiscal 2006 | Proporción tipo marg/ 2007 | % Presión fiscal 2007 | Proporción tipo marg/ 2008 |
| 24                                                                           | 30,84                 | 129%                       | 44,65                 | 186%                       | 42,60                 | 178%                       |
| 28                                                                           | 34,48                 | 123%                       | 44,65                 | 159%                       | 42,60                 | 152%                       |
| 37                                                                           | 42,67                 | 115%                       | 44,65                 | 121%                       | 42,60                 | 115%                       |
| 45/ 43                                                                       | 49,95                 | 111%                       | 44,65                 | 104%                       | 42,60                 | 99%                        |

(Fuente elaboración propia)

De la tabla anterior se deduce que:

- a) Con la legislación anterior, cuanto mayor era el tipo marginal menos corregía la doble imposición, pero castigando proporcionalmente más a las rentas más bajas.
- b) Con el cambio legislativo, la presión fiscal es obviamente constante, pero comparada con el tipo marginal, produce importantes agravios contra las rentas más bajas, pero recuérdese lo explicado para las mismas en relación a los primeros 1.500 euros. Es curioso observar como en todos los casos la presión fiscal total es superior al tipo marginal, salvo para las rentas más altas a partir de 2008, aumentándose más que proporcionalmente en los tramos inferiores.
- c) En términos absolutos, excepto para los primeros 1.500 euros, la nueva presión fiscal es más elevada con la nueva legislación, tanto en 2007 como en 2008. Sólo para contribuyentes con tipo marginal al 37 y 43% la presión fiscal total disminuye a partir de 2008, en comparación con la legislación anterior.
- d) Comparando con otros tipos de sociedades pagadoras, con la legislación en vigor hasta 2006 no se producen asimetrías importantes ya que es el tipo de pagador con la presión fiscal más alta para todo tipo de marginales del IRPF. Desde 2007, aunque es igual para todo tipo de marginales, es la más alta para todas las tipologías de pagadoras, en concordancia con su presión fiscal.

### 3.2. Pagadora: una sociedad mercantil PYME:

En todos los casos la presión fiscal es superior al tipo marginal, pero de una forma menos exagerada que si la pagadora no fuera una PYME, considerando en este caso y con la legislación actual, a aquella empresa con cifre de negocios inferior a 8 millones de euros, desde 1/1/2005 (Ley 2/2004, art 62.1).

Los análisis del punto anterior 3.1. son similares y aplicables a este punto.

Se ha considerado que el dividendo sufrió una presión fiscal en la PYME del 30% hasta 2006, y un 25% desde 2007. Es decir que se pagó con beneficios inferiores al tramo con derecho a reducción de tipo impositivo: hasta 120.202,41 € (desde 01/01/05). Si fueran superiores, nos remitiríamos al punto anterior. El mecanismo 140/40\* de corrección no variaba, según la legislación del IRPF en la misma hasta 2006.

De las 4 hojas de cálculo, en base 100, correspondientes a cada tipo marginal del IRPF, para una pagadora que sea PYME, y poniendo como ejemplo su correspondiente segunda columna:

- la Base imponible es  $98 = (100 - 30) * 1.4$
- la Cuota líquida =  $98 * \text{tipo marginal}$
- la deducción DDI es  $28 = (100 - 30) * 0.4$

la presión fiscal total es la correspondiente a la sociedad pagadora (30) más la correspondiente a cada tipo marginal del IRPF

| <b>Pagadora de dividendos: Sociedad mercantil, al tipo “ PYME” del I/Sociedades</b> |                       |                            |                       |                            |                       |                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|
| % Tipo IRPF                                                                         | % Presión fiscal 2008 | Proporción tipo marg/ 2006 | % Presión fiscal 2006 | Proporción tipo marg/ 2007 | % Presión fiscal 2007 | Proporción tipo marg/ 2008 |
| 24                                                                                  | 25,52                 | 106%                       | 38,50                 | 160%                       | 38,50                 | 160%                       |
| 28                                                                                  | 29,44                 | 105%                       | 38,50                 | 138%                       | 38,50                 | 138%                       |
| 37                                                                                  | 38,26                 | 103%                       | 38,50                 | 104%                       | 38,50                 | 104%                       |
| 45/ 43                                                                              | 46,10                 | 102%                       | 38,50                 | 90%                        | 38,50                 | 90%                        |

(Fuente elaboración propia)

De la tabla anterior se deduce que:

- Con la legislación anterior, había bastante equilibrio entre el tipo marginal y la deducción por doble imposición, sin castigar proporcionalmente más a las rentas más bajas, o más bien haciéndolo pero muy levemente.
- Con el cambio legislativo, aunque en el cuadro no interviene la exención de los primeros 1.500 euros de exención, la presión fiscal es obviamente constante, pero comparada con el tipo marginal, produce importantes agravios contra las rentas más bajas, que como se comentó anteriormente, por media, estarán exentas. Este agravio es menor que con la Sociedades al tipo general, pero coincidiendo para las rentas más altas, (al tipo marginal del 43%) en las que la presión total es menor que el tipo marginal desde 2007.
- En términos absolutos, la nueva presión fiscal es más elevada con la nueva legislación, desde 2007 (sin contar los primeros 1.500 euros) Sólo para contribuyentes con tipo marginal al 43%, la presión fiscal es inferior en 2007, en comparación con la legislación anterior. Y para contribuyentes con tipo marginal al 37% (B. Imponible de 32.360 euros en adelante) en el 2007, la presión fiscal es similar.
- Comparando con otros tipos de sociedades pagadoras, con la legislación en vigor hasta 2006 se producen asimetrías importantes ya que es un tipo de pagador con la presión fiscal tan baja como la de las cooperativas especialmente protegidas, para todo tipo de marginales del IRPF, incluso algo menor para marginales bajos. Desde 2007, aunque es igual para todo tipo de marginales, es la segunda más alta para todas las tipologías de pagadoras, en concordancia con su presión fiscal como pagadora.

### 3.3.- Pagadora: Una cooperativa de crédito:

Con la legislación anterior, en todos los casos estudiados, se demostrará que la neutralidad del mecanismo de corrección de la doble imposición era importante sobre un retorno cooperativo pagado por una cooperativa de crédito. Es decir, imputando al 125% la base

imponible tras haber pagado un impuesto sobre sociedades la cooperativa de crédito y deduciendo 25% de la cuota del IRPF el resultado era similar al tipo marginal.

El legislador al integrar al 1.25 parecía que deseaba integrar el beneficio antes de impuestos de la sociedad en el IRPF, para luego deducirse el exceso de integración Así, si al incorporar en la base imponible del IRPF el dividendo ponderadamente:

- $1.25 * D * (1 - T) = D$ , siendo T el tipo de gravamen, resulta un  $T = 0.20$  es decir, subyace una tributación efectiva media del 20.00% cuando sabemos que la tributación nominal ha sido del 25%, es decir muy superior.

Por lo anterior, se deduce que el legislador deseaba considerar también al Impuesto sobre Sociedades como un pago a cuenta de la liquidación del IRPF. Se ha tenido en cuenta la Ley de Cooperativas de Crédito para calcular el impuesto pagado por la misma, pues para ellas, el excedente se calcula después del cálculo del impuesto, diferentemente al resto de cooperativas.

Debe observarse que con la nueva legislación del IRPF, desaparece el sistema de imputación/deducción y que las Cooperativas de Crédito mantienen el tipo del Impuesto sobre Sociedades del 25% tanto en 2006 como en años siguientes.

De las 4 hojas de cálculo, en base 100, correspondientes a cada tipo marginal del IRPF, para una pagadora que sea Cooperativa de Crédito, y para una mayor comprensión se puede observar como ejemplo en la tercera columna, que se considera que tienen un deducción de la (base- I) del 20/2 % (FRO) y del 10% (FEP), en total un 20%:

- Impuesto pagado por Coop. Crédito:  $I = 0.25 * (100 - 0.20(100 - I))$ ;
- Por lo que  $I = 21.05$
- la Base imponible es  $100 = (100 - 21.05) * 1.25$
- la Cuota líquida =  $100 * \text{tipo marginal}$
- la deducción DDI es  $20 = (100 - 20) * 0.25$

La presión fiscal total es la correspondiente a la sociedad pagadora (21.05) más la correspondiente a cada tipo marginal del IRPF

| Pagadora de dividendos (retornos en este caso): Cooperativa de crédito |                       |                            |                       |                            |                       |                            |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|
| % Tipo IRPF                                                            | % Presión fiscal 2008 | Proporción tipo marg/ 2006 | % Presión fiscal 2006 | Proporción tipo marg/ 2007 | % Presión fiscal 2007 | Proporción tipo marg/ 2008 |
| 24                                                                     | 25,00                 | 104%                       | 35,26                 | 147%                       | 35,26                 | 147%                       |
| 28                                                                     | 28,95                 | 103%                       | 35,26                 | 126%                       | 35,26                 | 126%                       |
| 37                                                                     | 37,83                 | 102%                       | 35,26                 | 95%                        | 35,26                 | 95%                        |
| 45/ 43                                                                 | 45,72                 | 102%                       | 35,26                 | 82%                        | 35,26                 | 82%                        |

(Fuente elaboración propia)

De la tabla anterior se deduce que:

- a) Con la legislación anterior, había bastante equilibrio entre el tipo marginal y la deducción por doble imposición, sin castigar proporcionalmente mucho más a las rentas más bajas, haciéndolo pero muy levemente.
- b) Con el cambio legislativo, aunque en el cuadro no interviene la exención de los primeros 1.500 euros de exención, que afecta a los tramos de renta más bajos, como se expuso anteriormente, la presión fiscal es obviamente constante, pero comparada con el tipo marginal, produce importantes agravios contra las rentas más bajas, aunque menores que con la Sociedades al tipo general o al tipo PYME. Pero, para las rentas más altas, son mas fuertemente regresivos (al tipo marginal del 37 y 43%) en las que la presión total ya es menor que el tipo marginal desde 2007.
- c) En términos absolutos, la nueva presión fiscal es más elevada con la nueva legislación, desde 2007 (sin contar los primeros 1.500 euros) para las rentas más bajas. Pero para contribuyentes con rentas más altas (desde tipo marginal al 37%) la presión fiscal es inferior desde 2007.
- d) Comparando con otros tipos de sociedades pagadoras, con la legislación en vigor hasta 2006 se producen asimetrías importantes ya que es un tipo de pagador con la presión fiscal tan baja como la de las cooperativas especialmente protegidas, para todo tipo de marginales del IRPF, incluso la menor de todas para los marginales bajos. Desde 2007, aunque es igual para todo tipo de marginales, es la tercera más alta (o más baja) entre las 5 tipologías de pagadoras, totalmente en concordancia con su presión fiscal.

### **3.4. Pagadora: Una cooperativa protegida (no de crédito):**

Se ha aplicado la legislación anterior del IRPF, imputando al 100% en la base imponible del IRPF, deduciendo el 10% en la cuota, tras soportar el retorno cooperativo una presión fiscal en la pagadora del 17%. Este 17% es el resultado de un tipo impositivo del 20% aplicado sobre 100 menos las reducciones fiscales mínimas en la Base Imponible que tienen las cooperativas, tal como se explicó en la introducción de este epígrafe 3.

- 5% FEP
- 10% FRO (la mitad de lo destinado como mínimo obligatoriamente)
- Estos cálculos son los acordes con la legislación de la Ley General actual y la Valenciana, o sea antes de impuestos. Por lo tanto:  $17 = (100 - 0.15 * 100) * 0.2$

Para la nueva legislación, también desaparece la deducción por DDI en el IRPF, pero se mantiene el tipo impositivo en Cooperativas protegidas y su misma presión fiscal.

De las 4 hojas de cálculo, correspondientes a cada tipo marginal del IRPF, para una pagadora que sea Cooperativa no protegida (salvo de Crédito), se pone como ejemplo de una mayor comprensión, los cálculos de la cuarta columna:

- la Base imponible es  $83 = (100-17)*1$
- la Cuota líquida =  $83 * \text{tipo marginal}$
- la deducción DDI es  $8,3 = (100-17)*0,10$
- la presión fiscal total es la correspondiente a la sociedad pagadora (17) más la correspondiente a cada tipo marginal del IRPF

| <b>Pagadora de dividendos (retornos): Cooperativa protegida, excepto de crédito</b> |                       |                            |                       |                            |                       |                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|
| % Tipo IRPF                                                                         | % Presión fiscal 2008 | Proporción tipo marg/ 2006 | % Presión fiscal 2006 | Proporción tipo marg/ 2007 | % Presión fiscal 2007 | Proporción tipo marg/ 2008 |
| 24                                                                                  | 28,62                 | 119%                       | 31,94                 | 133%                       | 31,94                 | 133%                       |
| 28                                                                                  | 31,94                 | 114%                       | 31,94                 | 114%                       | 31,94                 | 114%                       |
| 37                                                                                  | 39,41                 | 107%                       | 31,94                 | 86%                        | 31,94                 | 86%                        |
| 45/ 43                                                                              | 46,05                 | 102%                       | 31,94                 | 74%                        | 31,94                 | 74%                        |

(Fuente elaboración propia)

De la tabla anterior se deduce que:

- Con la legislación anterior, en términos absolutos, el resultado era paradójico e injusto, porque estaba más penalizado el dividendo si lo pagaba una cooperativa protegida que una PYME o una cooperativa de crédito, para todos los niveles de Base Imponible del perceptor. Con el actual mecanismo, la situación mejora, ya que la actual linealidad en el IRPF al 18%, hace que se pondere sólo el tipo impositivo de la sociedad pagadora. Esto demuestra la incoherencia del artículo de la Ley 20/90 en el trato que tenían los retornos asimilados a dividendos, y que ha sido derogado.
- En la anterior Ley, la deducción era bastante regresiva, ya que las rentas más bajas, salían perjudicadas, en relación a su capacidad, aunque se iguala la presión total en las altas.
- Con el cambio legislativo, aunque en el cuadro no interviene la exención de los primeros 1.500 euros de exención, la presión fiscal es obviamente constante, pero comparada con el tipo marginal, produce importantes agravios contra las rentas más bajas, incluso mayores que con la anterior legislación, aunque son las rentas más beneficiarias de la exención de 1.500 €, como se explicó. También para las rentas más altas, es de destacar que la situación es muy regresiva: al tipo marginal del 37 y 43%, la presión fiscal total es menor que el tipo marginal desde 2007.
- En términos absolutos, la nueva presión fiscal es más elevada sólo para las rentas más bajas. Con la nueva legislación, desde 2007 (sin contar los primeros 1.500 euros) los contribuyentes a partir de un tipo marginal del 28 % la tienen algo superior al marginal, pero si el marginal es superior, ya es menor.

- e) Comparando con otros tipos de sociedades pagadoras, con la legislación en vigor hasta 2006 se producen asimetrías importantes ya que es un tipo de pagador con la presión fiscal mayor que Pymes o cooperativas de crédito, para los marginales más bajos, y similar a ellas para los más altos. Desde 2007, aunque es igual para todo tipo de marginales, es la cuarta más baja entre las 5 tipologías de pagadoras, totalmente en concordancia con su presión fiscal.

3.5. Pagadora: Una cooperativa especialmente protegida:

Se ha aplicado la legislación anterior imputando al 100% en la base imponible del IRPF, deduciendo el 5% en la cuota, tras soportar el retorno cooperativo una presión fiscal en la pagadora del 8.5%. Este 8.5% es el resultado de un tipo impositivo del 20%, bonificado al 50%, por la especial protección, aplicado sobre 100 menos las reducciones fiscales mínimas en la base imponible que tienen las cooperativas, explicados en la introducción de este epígrafe 3º:

- 5% FEP (el mínimo obligatorio)
- 10% FRO (la mitad de lo destinado, obligatoriamente)
- Estos cálculos son los acordes con la legislación sustantiva en materia cooperativa, de la Ley General actual o la valenciana, o sea, antes de impuestos.  $8.5 = (100 - 0.15 * 100) * 0.2 * 0.5$

Para la nueva legislación, también desaparece la deducción en el IRPF, pero se mantiene el tipo impositivo en Cooperativas especialmente protegidas y su misma presión fiscal.

De las 4 hojas de cálculo, correspondientes a cada tipo marginal del IRPF, para una pagadora que sea Cooperativa especialmente protegida, se expone como ejemplo la quinta columna:

- la Base imponible es  $91.50 = (100 - 8.5) * 1$
- la Cuota líquida =  $91.50 * \text{tipo marginal}$
- a deducción DDI es  $4.58 = (100 - 8.5) * 0.05$
- a presión fiscal total es la correspondiente a la sociedad pagadora (8.5) más la correspondiente a cada tipo marginal del IRPF

| Pagadora de dividendos (retornos): Cooperativa especialmente protegida |                       |                            |                       |                            |                       |                            |
|------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|-----------------------|----------------------------|
| % Tipo IRPF                                                            | % Presión fiscal 2008 | Proporción tipo marg/ 2006 | % Presión fiscal 2006 | Proporción tipo marg/ 2007 | % Presión fiscal 2007 | Proporción tipo marg/ 2008 |
| 24                                                                     | 25,89                 | 108%                       | 24,97                 | 104%                       | 24,97                 | 104%                       |
| 28                                                                     | 29,55                 | 106%                       | 24,97                 | 89%                        | 24,97                 | 89%                        |
| 37                                                                     | 37,78                 | 102%                       | 24,97                 | 67%                        | 24,97                 | 67%                        |
| 45/ 43                                                                 | 45,10                 | 100%                       | 24,97                 | 58%                        | 24,97                 | 58%                        |

(Fuente elaboración propia)

De la tabla anterior se deduce que:

- a) Con la legislación anterior, el resultado volvía a ser paradójico e injusto, en términos absolutos, ya que estaba más penalizado el dividendo si lo pagaba una cooperativa especialmente protegida que una PYME, e incluso para bajas rentas, si el pagador es una cooperativa de crédito, el cobrador paga menos. Con la actual, la situación mejora, ya que la actual linealidad en el IRPF al 18%, hace que se pondere sólo el tipo impositivo de la sociedad pagadora. Esto vuelve a demostrar la incoherencia del artículo de la Ley 20/90 en el trato que tenían los retornos asimilados a dividendos, y que ha sido derogado.
- b) Con la anterior legislación, para los tipos marginales más bajos resulta regresiva aunque se iguala en las altas. Pero con el cambio legislativo, aunque en el cuadro no interviene la exención de los primeros 1.500 euros de exención, la presión fiscal es obviamente constante, pero comparada con el tipo marginal, produce importantes agravios contra las rentas más bajas, incluso mayores que con la anterior legislación, (aunque esto sea un argumento teórico, ya que son las principales beneficiarias de la exención). También para las rentas medias y altas, es de destacar que la situación es muy regresiva: al tipo marginal del 28% en adelante, la presión fiscal total es menor que el tipo marginal desde 2007, y cuanto más alto es el tipo marginal más regresiva es la presión fiscal total, dada la linealidad comentada.
- c) En términos absolutos, la nueva presión fiscal es más baja para todo tipo de retornos procedentes de este tipo de cooperativas, desde 2007.
- d) Comparando con otros tipos de sociedades pagadoras, con la legislación en vigor hasta 2006 se producen asimetrías importantes ya que es un tipo de pagador con la presión fiscal mayor que Pymes o cooperativas de crédito, para los marginales más bajos, y similar a ellas para los más altos. Desde 2007, aunque es igual para todo tipo de marginales, es la menor entre las 5 tipologías de pagadoras, totalmente en concordancia con su presión fiscal.

### **3.6. Una alternativa al sistema actual de deducción por doble imposición interna del IRPF:**

Dentro de los mecanismos de eliminación de la doble imposición se han analizado varios en el capítulo anterior; pero “a contra corriente” de la nueva legislación del IRPF, que entra en vigor en 2007, existe la posibilidad real de conseguir su total eliminación, si ese fuera el objetivo del legislador, teniendo como contrapartida una menor recaudación global en la imposición directa, pero aplicando una política fiscal rigurosamente progresiva, (si estos rendimientos se integraran en la Base Imponible General) y además transparente.

Se plantea un sistema de imputación en la base imponible y de deducción posterior de la cuota que corrige esos errores y recoge el tipo marginal del sujeto pasivo del IRPF como suma total de presión fiscal. De ese modo se corrige la doble imposición, neutralizando el impuesto sobre Sociedades pagado por la sociedad pagadora del dividendo.

La idea surge del análisis de la presión fiscal subyacente que no es la real de la pagadora. El resultado se obtiene de una forma sencilla, utilizando los mismos sistemas de la legisla-

ción anterior del IRPF: Imputar una cantidad en la base imponible que sea superior al 100% y deducir una cantidad en la cuota que sea el exceso sobre 100% que imputamos.

Se trata de resolver una ecuación, que persiga igualar al tipo marginal del IRPF la presión fiscal total con los actuales mecanismos de imputación y deducción. Se encuentra una fórmula aplicable para todos los casos:

- TR: presión fiscal en el IRPF, al tipo marginal
- TG: presión fiscal efectiva del pagador
- X: coeficiente de imputación
- $TR = TG + ((1 - TG) * X * TR) - (1 - TG) * (X - 1)$

Deseamos que la presión fiscal en el IRPF sea tal que anule por el mecanismo deseado de imputación sobre su base imponible y deducción por la cuota, el tipo de gravamen soportado por la sociedad pagadora. También debemos conseguir que  $TR = TG$ , despejando, para conocer X, obtenemos:

- $X = 1 / (1 - TG)$ , o lo que es lo mismo, para trabajar en porcentajes:
- Coeficiente de imputación:  $1 / (1 - (\text{presión efectiva del pagador} / 100))$ .
- Coeficiente de deducción:  $1 / (1 - (\text{presión efectiva del pagador} / 100)) - 1$ .

La presión efectiva del pagador se calcula de forma simple, poniendo en el numerador el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades que le haya resultado, y en el denominador su Beneficio antes de Impuestos.

Con estos coeficientes se obtiene la siguiente tabla para los diversos tipos de pagadores, con los supuestos dados, en las tablas estudiadas, con los tipos de las sociedades pagadoras regulados en la nueva legislación, comparándolos con la anterior legislación del IRPF, que contenía el sistema de imputación y deducción derogado ya para el ejercicio 2007.

| Entidad pagadora:          | Propuesta  |           | Legislación anterior |           |
|----------------------------|------------|-----------|----------------------|-----------|
|                            | imputación | deducción | imputación           | deducción |
| Sociedad mercantil no Pyme | 1.42857    | 0.42857   | 1.4                  | 0.4       |
| Sociedad mercantil Pyme    | 1.33333    | 0.33333   | 1.4                  | 0.4       |
| Cooperativa de crédito     | 1.26667    | 0.26667   | 1.25                 | 0.25      |
| Cooperativa protegida      | 1.20482    | 0.20482   | 1.0                  | 0.1       |
| Cooperativa Esp. protegida | 1.09290    | 0.09290   | 1.0                  | 0.05      |

(Fuente elaboración propia)

Con estas tablas se corrige totalmente la doble imposición, como se puede ver en la parte inferior de las cinco hojas de cálculo, de modo que se anula la presión fiscal soportada por el pagador. La misma podría expresarse en porcentajes. Puede comprobarse en las hojas de cálculo como con los mismos coeficientes los diferentes tipos marginales del IRPF son la única presión fiscal.

En la tabla, se reconoce la falta de argumentos coherentes del legislador al no considerar la presión fiscal total y aplicar para las sociedades mercantiles 1.40 y 0.4, sin ninguna explicación lógica... (o aplicar 1.25 y 0.25 a cooperativas de crédito, etc.)

La única dificultad real de aplicación estriba en los números con muchos decimales, y en la diferente presión fiscal efectiva anual con que tributan las sociedades pagadoras: Pero bastaría que certifiquen anualmente a la AEAT y al cobrador (tal como certifican los dividendos y las retenciones) su presión fiscal efectiva, para que este mecanismo cumpla su efectividad totalmente. En este sentido, se entiende como "presión fiscal efectiva" el resultado de dividir el "gasto por impuesto" del ejercicio, por el "Beneficio antes de Impuestos".

Cabe finalmente plantearse que el pagador que "es sociedad mercantil" no siempre paga dividendos con cargo a los beneficios del ejercicio, sino que puede hacerlo contra reservas generadas en periodos anteriores. Las cooperativas sí pagan retornos sólo con cargo a resultados del ejercicio... Pero la solución para las sociedades mercantiles sería calcular la presión efectiva media de un periodo reciente: sería la media de los últimos ejercicios, por ejemplo los 5 últimos: (Al momento del cálculo del impuesto devengado y los 4 últimos no prescritos). Con esta solución, sería muy marginal el error; y además el certificado anual, que acompañaría al dividendo pagado, recogería su presión fiscal efectiva.

Podría criticarse la propuesta anterior, referente a certificar la presión efectiva real, en aras al secreto que requiere la Ley de Protección de Datos, pero debe aducirse que es un dato técnico que interesa sólo al beneficiario, receptor del dividendo (o retorno), igual que le interesa conocer el bruto, el neto, o la cantidad retenida por ese concepto. Tal dato no sería de conocimiento público explícito, aunque consta en el Registro Mercantil o el de Cooperativas, en las Cuentas Anuales en ellos depositadas, por lo que no es un secreto a proteger; sino datos de dominio público. En el mismo sentido, salvo que la entidad tuviera pérdidas repetidamente, los datos oscilarían poco en torno al tipo impositivo del Impuesto de Sociedades asignado a su forma y tamaño societario, dado que los cambios introducidos en la nueva legislación de este Impuesto (Ley 35/2006), eliminan progresiva y prácticamente todas las deducciones.

No obstante, si el legislador, considera que no tiene incidencia especial que el pago de dividendos se haga con cargo a reservas de libre disposición, podrían imputarse los coeficientes nominales de la tabla expuesta, sin certificación expresa, ya que provendrían de la propia legislación y mejoraría la transparencia en la imposición sobre dividendos.

Con esta misma solución se evita que aunque cada cooperativa tenga una presión efectiva real que dependa de lo dispuesto en sus Estatutos como dotación obligatoria a Fondos

irrepartibles, la presión fiscal de la misma quede anulada, mediante la certificación comentada. Aunque, si el legislador considerara oportuno que las cooperativas tampoco certificaran su presión fiscal media de los últimos años, las tablas expuestas serían válidas, por pura interpretación literal de la legislación.

#### **4º. Conclusiones:**

1. La deducción por doble imposición interna (DDI) es un mecanismo coherente con la salvaguardia de los contribuyentes que, en caso de no aplicarse, (este mismo u otros), se verían obligados a que su flujo de rentas procedentes del rendimiento de su capital, fuese gravado consecutivamente, por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. La mayoría de autores, tanto a nivel español como internacional opina que la aplicación de esa deducción debe paliar o anular la imposición sobre Sociedades, para que la presión fiscal recaiga sobre el Impuesto sobre las Personas Físicas. Las razones argüidas inciden en el carácter más progresivo y adaptado a la capacidad contributiva del segundo, en contrapunto del carácter más lineal del primero.
3. La legislación española contempla la DDI tanto en la legislación anterior del IRPF, como en la actual de Sociedades y en el Régimen Fiscal de las Cooperativas, con importantes adaptaciones a las mismas, que permiten un análisis comparado sobre la efectiva presión fiscal de un flujo de capitales, que pase por diferentes tipos de sociedades pagadoras.
4. Del análisis del IRPF, se concluye que aumenta la presión fiscal del Impuesto sobre Sociedades, excepto para los primeros 1.500 euros desde 2007, aumentando el tipo aplicado por el IRPF, de forma regresiva, sometiendo proporcionalmente a más presión fiscal a las rentas más bajas, no importa quien sea el tipo de sociedad pagadora.
5. En el IRPF, también es de destacar que la nueva legislación del mismo ha anulado las graves asimetrías que se producían según tipos de sociedades pagadoras, ya que la solución aplicada a los retornos de cooperativas como sociedades pagadoras, incluso a los de las especialmente protegidas, dejaba mejor librado al contribuyente si la pagadora era una PYME. Así, ahora resulta más coherente, ya que en la presión fiscal total se hace presente la presión de la pagadora, siendo constante, el 18%, en el cobrador.
6. Ante tal cantidad de discriminaciones, se propone un mecanismo para la DDI de la máxima transparencia, que anule permanentemente la presión fiscal soportada por la entidad pagadora, para que la presión fiscal total del flujo sólo recaiga en la persona física cobradora
7. Este mecanismo alternativo se basa en facilitar la información fiscal al cobrador del tipo medio real efectivo soportado por la entidad pagadora en los 5 últimos años junto a la información fiscal de fin de año que incluye los rendimientos y las retenciones. Con este dato, el cobrador imputará en su base imponible, y se deducirá de la cuota:

- Coeficiente de imputación:  $1/(1 - (\text{presión efectiva del pagador}/100))$ .
  - Coeficiente de deducción:  $1/(1 - (\text{presión efectiva del pagador}/100)) - 1$ .
8. Hemos demostrado en las hojas de cálculo que el sistema funciona efectivamente, y que es absolutamente neutro, pues la presión fiscal resultante total es la de la persona física cobradora, no importando quien sea la sociedad pagadora.
9. Finalmente, debemos observar que tras este estudio, la propuesta final es válida para cualquier tipo de sociedad, por lo que ya no harían falta más estudios comparados, pues sea quien sea la sociedad pagadora, el único pagador real y efectivo de impuestos directos por el dividendo (o retorno cooperativo) será la persona física en el IRPF, quedando la presión fiscal sobre esos rendimientos de los pagadores anteriores neutralizada o anulada.

### **Bibliografía:**

- Juliá, J.F. Server, R.J. y Marín, M.M. (2002) "Gestión Fiscal de la empresa" Ed. UPV
- Pascual P, Serna L. y Urkiola A. (2004) "La evolución legal de la deducción por doble imposición interna de dividendos y del régimen de transparencia fiscal en la normativa del IRPF desde su introducción en la Ley 44/1978 hasta la Ley 46/2002. El nuevo régimen de sociedades patrimoniales". Crónica tributaria nº 112/2004
- Pistone, P. (2002) "The impact of community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions". Eucotax Kluwer Laux International
- Sánchez García, N. (1992) "La doble imposición internacional". Revista 16. Revista del Comité Económico y Social de la Comunidad Valenciana
- Sieiro Constenla, M. Fernández Fernández, I. (2003) U.A. Coruña RVEH nº 7

**Anexo I.- IRPF tipo marginal 24%****R.D.L. 3/2004**

| <b>Pagadora</b>  | <b>Soc mercantil normal</b> | <b>Soc mercantil pyme</b> | <b>Coop Crédito retorno</b> | <b>Coop proteg retorno</b> | <b>Coop esp pro retorno</b> |
|------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| Remuneración     | 100,00                      | 100,00                    | 100,00                      | 100,00                     | 100,00                      |
| Impto. pagadora  | 35,00                       | 30,00                     | 21,05                       | 17,00                      | 8,50                        |
| Base imponible   | 91,00                       | 98,00                     | 98,68                       | 83,00                      | 91,50                       |
| Cuota líquida    | 21,84                       | 23,52                     | 23,68                       | 19,92                      | 21,96                       |
| Deducción DDI    | 26,00                       | 28,00                     | 19,74                       | 8,30                       | 4,58                        |
| Cuota resultante | -4,16                       | -4,48                     | 3,95                        | 11,62                      | 17,39                       |
| Presión total    | <b>30,84</b>                | <b>25,52</b>              | <b>25,00</b>                | <b>28,62</b>               | <b>25,89</b>                |

**R.D.L. 3/2006, en 2007**

| <b>Pagadora</b>  | <b>Soc mercantil normal</b> | <b>Soc mercantil pyme</b> | <b>Coop Crédito retorno</b> | <b>Coop proteg retorno</b> | <b>Coop esp pro retorno</b> |
|------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| Remuneración     | 100,00                      | 100,00                    | 100,00                      | 100,00                     | 100,00                      |
| Impto. pagadora  | 32,50                       | 25,00                     | 21,05                       | 17,00                      | 8,50                        |
| Base imponible   | 67,50                       | 75,00                     | 78,95                       | 83,00                      | 91,50                       |
| Cuota líquida    | 12,15                       | 13,50                     | 14,21                       | 14,94                      | 16,47                       |
| Deducción DDI    | 0,00                        | 0,00                      | 0,00                        | 0,00                       | 0,00                        |
| Cuota resultante | 12,15                       | 13,50                     | 14,21                       | 14,94                      | 16,47                       |
| Presión total    | <b>44,65</b>                | <b>38,50</b>              | <b>35,26</b>                | <b>31,94</b>               | <b>24,97</b>                |

**R.D.L. 3/2006, en 2007**

| <b>Pagadora</b>  | <b>Soc mercantil normal</b> | <b>Soc mercantil pyme</b> | <b>Coop Crédito retorno</b> | <b>Coop proteg retorno</b> | <b>Coop esp pro retorno</b> |
|------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| Remuneración     | 100,00                      | 100,00                    | 100,00                      | 100,00                     | 100,00                      |
| Impto. pagadora  | 30,00                       | 25,00                     | 21,05                       | 17,00                      | 8,50                        |
| Base imponible   | 70,00                       | 75,00                     | 78,95                       | 83,00                      | 91,50                       |
| Cuota líquida    | 12,60                       | 13,50                     | 14,21                       | 14,94                      | 16,47                       |
| Deducción DDI    | 0,00                        | 0,00                      | 0,00                        | 0,00                       | 0,00                        |
| Cuota resultante | 12,60                       | 13,50                     | 14,21                       | 14,94                      | 16,47                       |
| Presión total    | <b>42,60</b>                | <b>38,50</b>              | <b>35,26</b>                | <b>31,94</b>               | <b>24,97</b>                |

**PROPUESTA:**

|                  |                    |                    |                    |                    |                    |
|------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Coeficiente imp. | <b>1,428571429</b> | <b>1,333333333</b> | <b>1,266666667</b> | <b>1,204819277</b> | <b>1,092896175</b> |
| Base Imponible   | 100,00             | 100,00             | 100,00             | 100,00             | 100,00             |
| Cuota Líquida    | 24,00              | 24,00              | 24,00              | 24,00              | 24,00              |
| DDI              | 30,00              | 25,00              | 21,05              | 17,00              | 8,50               |
| Cuota resultante | -6,00              | -1,00              | 2,95               | 7,00               | 15,50              |
| Presión total    | <b>24,00</b>       | <b>24,00</b>       | <b>24,00</b>       | <b>24,00</b>       | <b>24,00</b>       |

Fuente: elaboración propia

## Anexo 2.- IRPF tipo marginal al 28%

### R.D.L. 3/2004

| Pagadora         | Soc mercantil normal | Soc mercantil pyme | Coop Crédito retorno | Coop proteg retorno | Coop esp pro retorno |
|------------------|----------------------|--------------------|----------------------|---------------------|----------------------|
| Remuneración     | 100,00               | 100,00             | 100,00               | 100,00              | 100,00               |
| Impto. pagadora  | 35,00                | 30,00              | 21,05                | 17,00               | 8,50                 |
| Base imponible   | 91,00                | 98,00              | 98,68                | 83,00               | 91,50                |
| Cuota líquida    | 25,48                | 27,44              | 27,63                | 23,24               | 25,62                |
| Deducción DDI    | 26,00                | 28,00              | 19,74                | 8,30                | 4,58                 |
| Cuota resultante | -0,52                | -0,56              | 7,89                 | 14,94               | 21,05                |
| Presión total    | 34,48                | 29,44              | 28,95                | 31,94               | 29,55                |

### R.D.L. 3/2006, en 2007

| Pagadora         | Soc mercantil normal | Soc mercantil pyme | Coop Crédito retorno | Coop proteg retorno | Coop esp pro retorno |
|------------------|----------------------|--------------------|----------------------|---------------------|----------------------|
| Remuneración     | 100,00               | 100,00             | 100,00               | 100,00              | 100,00               |
| Impto. pagadora  | 32,50                | 25,00              | 21,05                | 17,00               | 8,50                 |
| Base imponible   | 67,50                | 75,00              | 78,95                | 83,00               | 91,50                |
| Cuota líquida    | 12,15                | 13,50              | 14,21                | 14,94               | 16,47                |
| Deducción DDI    | 0,00                 | 0,00               | 0,00                 | 0,00                | 0,00                 |
| Cuota resultante | 12,15                | 13,50              | 14,21                | 14,94               | 16,47                |
| Presión total    | 44,65                | 38,50              | 35,26                | 31,94               | 24,97                |

### R.D.L. 3/2006, en 2007

| Pagadora         | Soc mercantil normal | Soc mercantil pyme | Coop Crédito retorno | Coop proteg retorno | Coop esp pro retorno |
|------------------|----------------------|--------------------|----------------------|---------------------|----------------------|
| Remuneración     | 100,00               | 100,00             | 100,00               | 100,00              | 100,00               |
| Impto. pagadora  | 30,00                | 25,00              | 21,05                | 17,00               | 8,50                 |
| Base imponible   | 70,00                | 75,00              | 78,95                | 83,00               | 91,50                |
| Cuota líquida    | 12,60                | 13,50              | 14,21                | 14,94               | 16,47                |
| Deducción DDI    | 0,00                 | 0,00               | 0,00                 | 0,00                | 0,00                 |
| Cuota resultante | 12,60                | 13,50              | 14,21                | 14,94               | 16,47                |
| Presión total    | 42,60                | 38,50              | 35,26                | 31,94               | 24,97                |

#### PROPUESTA:

|                  |             |             |             |             |             |
|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Coeficiente imp. | 1,428571429 | 1,333333333 | 1,266666667 | 1,204819277 | 1,092896175 |
| Base Imponible   | 100,00      | 100,00      | 100,00      | 100,00      | 100,00      |
| Cuota Líquida    | 28,00       | 28,00       | 28,00       | 28,00       | 28,00       |
| DDI              | 30,00       | 25,00       | 21,05       | 17,00       | 8,50        |
| Cuota resultante | -2,00       | 3,00        | 6,95        | 11,00       | 19,50       |
| Presión total    | 28,00       | 28,00       | 28,00       | 28,00       | 28,00       |

Fuente: elaboración propia

**Anexo 3.- Tipo marginal al 37%**

| <b>R.D.L. 3/2004</b> |                             |                           |                             |                            |                             |
|----------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| <b>Pagadora</b>      | <b>Soc mercantil normal</b> | <b>Soc mercantil pyme</b> | <b>Coop Crédito retorno</b> | <b>Coop proteg retorno</b> | <b>Coop esp pro retorno</b> |
| Remuneración         | 100,00                      | 100,00                    | 100,00                      | 100,00                     | 100,00                      |
| Impto. pagadora      | 35,00                       | 30,00                     | 21,05                       | 17,00                      | 8,50                        |
| Base imponible       | 91,00                       | 98,00                     | 98,68                       | 83,00                      | 91,50                       |
| Cuota líquida        | 33,67                       | 36,26                     | 36,51                       | 30,71                      | 33,86                       |
| Deducción DDI        | 26,00                       | 28,00                     | 19,74                       | 8,30                       | 4,58                        |
| Cuota resultante     | 7,67                        | 8,26                      | 16,78                       | 22,41                      | 29,28                       |
| Presión total        | 42,67                       | 38,26                     | 37,83                       | 39,41                      | 37,78                       |

| <b>R.D.L. 3/2006, en 2007</b> |                             |                           |                             |                            |                             |
|-------------------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| <b>Pagadora</b>               | <b>Soc mercantil normal</b> | <b>Soc mercantil pyme</b> | <b>Coop Crédito retorno</b> | <b>Coop proteg retorno</b> | <b>Coop esp pro retorno</b> |
| Remuneración                  | 100,00                      | 100,00                    | 100,00                      | 100,00                     | 100,00                      |
| Impto. pagadora               | 32,50                       | 25,00                     | 21,05                       | 17,00                      | 8,50                        |
| Base imponible                | 67,50                       | 75,00                     | 78,95                       | 83,00                      | 91,50                       |
| Cuota líquida                 | 12,15                       | 13,50                     | 14,21                       | 14,94                      | 16,47                       |
| Deducción DDI                 | 0,00                        | 0,00                      | 0,00                        | 0,00                       | 0,00                        |
| Cuota resultante              | 12,15                       | 13,50                     | 14,21                       | 14,94                      | 16,47                       |
| Presión total                 | 44,65                       | 38,50                     | 35,26                       | 31,94                      | 24,97                       |

| <b>R.D.L. 3/2006, en 2008</b> |                             |                           |                             |                            |                             |
|-------------------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------------|-----------------------------|
| <b>Pagadora</b>               | <b>Soc mercantil normal</b> | <b>Soc mercantil pyme</b> | <b>Coop Crédito retorno</b> | <b>Coop proteg retorno</b> | <b>Coop esp pro retorno</b> |
| Remuneración                  | 100,00                      | 100,00                    | 100,00                      | 100,00                     | 100,00                      |
| Impto. pagadora               | 30,00                       | 25,00                     | 21,05                       | 17,00                      | 8,50                        |
| Base imponible                | 70,00                       | 75,00                     | 78,95                       | 83,00                      | 91,50                       |
| Cuota líquida                 | 12,60                       | 13,50                     | 14,21                       | 14,94                      | 16,47                       |
| Deducción DDI                 | 0,00                        | 0,00                      | 0,00                        | 0,00                       | 0,00                        |
| Cuota resultante              | 12,60                       | 13,50                     | 14,21                       | 14,94                      | 16,47                       |
| Presión total                 | 42,60                       | 38,50                     | 35,26                       | 31,94                      | 24,97                       |

**PROPUESTA:**

|                  |             |             |             |             |             |
|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Coeficiente imp. | 1,428571429 | 1,333333333 | 1,266666667 | 1,204819277 | 1,092896175 |
| Base Imponible   | 100,00      | 100,00      | 100,00      | 100,00      | 100,00      |
| Cuota Líquida    | 37,00       | 37,00       | 37,00       | 37,00       | 37,00       |
| DDI              | 30,00       | 25,00       | 21,05       | 17,00       | 8,50        |
| Cuota resultante | 7,00        | 12,00       | 15,95       | 20,00       | 28,50       |
| Presión total    | 37,00       | 37,00       | 37,00       | 37,00       | 37,00       |

Fuente: elaboración propia

#### Anexo 4.- IRPF. Tipo marginal al 45% (2006) y 43% (2007)

| R.D.L. 3/2004    |                      |                    |                      |                     |                      |
|------------------|----------------------|--------------------|----------------------|---------------------|----------------------|
| Pagadora         | Soc mercantil normal | Soc mercantil pyme | Coop Crédito retorno | Coop proteg retorno | Coop esp pro retorno |
| Remuneración     | 100,00               | 100,00             | 100,00               | 100,00              | 100,00               |
| Impto. pagadora  | 35,00                | 30,00              | 21,05                | 17,00               | 8,50                 |
| Base imponible   | 91,00                | 98,00              | 98,68                | 83,00               | 91,50                |
| Cuota líquida    | 40,95                | 44,10              | 44,41                | 37,35               | 41,18                |
| Deducción DDI    | 26,00                | 28,00              | 19,74                | 8,30                | 4,58                 |
| Cuota resultante | 14,95                | 16,10              | 24,67                | 29,05               | 36,60                |
| Presión total    | 49,95                | 46,10              | 45,72                | 46,05               | 45,10                |

| R.D.L. 3/2006, en 2007 |                      |                    |                      |                     |                      |
|------------------------|----------------------|--------------------|----------------------|---------------------|----------------------|
| Pagadora               | Soc mercantil normal | Soc mercantil pyme | Coop Crédito retorno | Coop proteg retorno | Coop esp pro retorno |
| Remuneración           | 100,00               | 100,00             | 100,00               | 100,00              | 100,00               |
| Impto. pagadora        | 32,50                | 25,00              | 21,05                | 17,00               | 8,50                 |
| Base imponible         | 67,50                | 75,00              | 78,95                | 83,00               | 91,50                |
| Cuota líquida          | 12,15                | 13,50              | 14,21                | 14,94               | 16,47                |
| Deducción DDI          | 0,00                 | 0,00               | 0,00                 | 0,00                | 0,00                 |
| Cuota resultante       | 12,15                | 13,50              | 14,21                | 14,94               | 16,47                |
| Presión total          | 44,65                | 38,50              | 35,26                | 31,94               | 24,97                |

| R.D.L. 3/2006, en 2008 |                      |                    |                      |                     |                      |
|------------------------|----------------------|--------------------|----------------------|---------------------|----------------------|
| Pagadora               | Soc mercantil normal | Soc mercantil pyme | Coop Crédito retorno | Coop proteg retorno | Coop esp pro retorno |
| Remuneración           | 100,00               | 100,00             | 100,00               | 100,00              | 100,00               |
| Impto. pagadora        | 30,00                | 25,00              | 21,05                | 17,00               | 8,50                 |
| Base imponible         | 70,00                | 75,00              | 78,95                | 83,00               | 91,50                |
| Cuota líquida          | 12,60                | 13,50              | 14,21                | 14,94               | 16,47                |
| Deducción DDI          | 0,00                 | 0,00               | 0,00                 | 0,00                | 0,00                 |
| Cuota resultante       | 12,60                | 13,50              | 14,21                | 14,94               | 16,47                |
| Presión total          | 42,60                | 38,50              | 35,26                | 31,94               | 24,97                |

#### PROPUESTA:

|                  |             |             |             |             |             |
|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Coeficiente imp. | 1,428571429 | 1,333333333 | 1,266666667 | 1,204819277 | 1,092896175 |
| Base Imponible   | 100,00      | 100,00      | 100,00      | 100,00      | 100,00      |
| Cuota Líquida    | 43,00       | 43,00       | 43,00       | 43,00       | 43,00       |
| DDI              | 30,00       | 25,00       | 21,05       | 17,00       | 8,50        |
| Cuota resultante | 13,00       | 18,00       | 21,95       | 26,00       | 34,50       |
| Presión total    | 43,00       | 43,00       | 43,00       | 43,00       | 43,00       |

Fuente: elaboración propia



# REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



**Jurisprudencia**



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

**Asesores Fiscales**





## JURISPRUDENCIA

### ■ **Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.<sup>a</sup>)**

■ Sentencia de 4 de julio de 2007

■ **Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó, Juan Gonzalo**

#### **IVA. Resarcimiento de las cuotas soportadas una vez transcurrido el plazo de caducidad: devolución-compensación.**

Se debatía sobre la forma en que los sujetos pueden resarcirse de las cuotas soportadas del IVA, dentro de las posibilidades establecidas en la Ley del Impuesto, optando por la devolución o por la compensación. Especialmente complejo de resolver resultaba el caso en que, hecha la opción por la compensación, hubiese transcurrido el plazo de caducidad sin poderla efectuar.

Al respecto, el Tribunal Supremo declara en esta sentencia: “Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad”.

Sobre el mismo asunto se pronuncia recientemente el TEAC, en Resolución para la Unificación de criterio, pero con matices respecto de lo afirmado por el Alto Tribunal, razón que nos exige que recojamos esta resolución a continuación de la sentencia del Supremo.

#### **Fundamentos de Derecho**

*Primero.-* ... Se denegaba en el supuesto de autos el derecho de la entidad fiscal recurrente a recuperar determinadas cuotas correspondientes a un IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo perteneciente al ejercicio de 1993, donde, por lo tanto, nació tal derecho, ya que se produjo un exceso de cuotas, que al no poder ser compensado en dicho ejercicio, pasaron, por voluntad del contribuyente, a la mecánica de compensación, en el plazo marcado por la ley, en futuros ejercicios. Sin embargo,

según dice, debido a un error involuntario, persiguió la opción de compensación cuando ya había transcurrido el periodo marcado por la normativa (cinco años), en lugar de haber procedido a solicitar la devolución de dicho exceso de cuotas a compensar en el último ejercicio habilitado.

La Hacienda pública consideraba imposible recuperar las antedichas cuotas de IVA por cualesquiera de las opciones legales (compensación o devolución de cuotas), declarando caducado el derecho a deducir las precitadas cuotas por haber transcurrido cinco años desde su nacimiento (1993-1998), sin que el contribuyente lo hubiera ejercido según marca la normativa «ad hoc»...

*Tercero.*- La cuestión objeto de controversia en el presente recurso es la de si, transcurrido el plazo de caducidad que la Ley del IVA establece para compensar el exceso de las cuotas soportadas sobre las devengadas en un periodo, debe la Administración Tributaria proceder a la devolución al sujeto pasivo del exceso no deducido.

Se ha venido entendiendo hasta ahora que la LIVA 37/1992 ha establecido un sistema de recuperación del exceso de las cuotas soportadas sobre las repercutidas que permite al sujeto pasivo optar, al final de cada año natural, en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del mismo, entre la devolución del saldo a su favor o la compensación del mismo en periodos siguientes, opciones que pueden hacerse efectivas siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad establecido por la norma, contado a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. La norma en ningún caso impide que, ejercitada en un primer momento la opción de la compensación, pueda el sujeto pasivo, al finalizar el siguiente año natural, optar por la devolución de los excesos. Lo que no se ha considerado admisible es que, con carácter alternativo a la compensación que no se haya podido efectuar, le sea reconocido al sujeto pasivo el derecho a la devolución de las cuotas para las que no haya obtenido la compensación una vez transcurrido el plazo de caducidad. Por tanto, ambas posibilidades, compensación o devolución, ejercitables dentro del plazo de caducidad, no operan de modo alternativo, sino excluyente -art. 115 de la LIVA 37/1992-;...

*Cuarto.*- En materia de devolución del excedente del IVA, conviene recordar las características del sistema común del IVA en la Sexta Directiva Comunitaria (77/388/CEE), tal como las pone de relieve la sentencia de 25 de octubre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

- a) Del art. 17 de la Sexta Directiva resulta que los sujetos pasivos están autorizados para deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. ...
- b) ... el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. ...

- c) Si, durante un periodo impositivo... el sujeto pasivo no puede efectuar ... la deducción mediante imputación, conforme a lo dispuesto en el art. 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el apartado 4 del propio precepto prevé que los Estados miembros puedan o bien trasladar el excedente al periodo impositivo siguiente o bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas.
- d) Del propio tenor del art. 18, apartado 4, de la Sexta Directiva y, en particular, de los términos «según las modalidades por ellos fijadas», se deduce que los Estados miembros disponen de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA.
- e) No obstante ... las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio de neutralidad haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.
- f) De todo ello se desprende que las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA.

*Quinto.-* El art. 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, dispone: ...

Conforme señala el art. 115, apartado primero, de la Ley 37/1992, que regula el régimen general de devoluciones del IVA, como consecuencia de la mecánica del propio impuesto «los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año».

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

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

La norma señalada, dada la finalidad que con ella se persigue, ofrece a los sujetos pasivos la posibilidad de compensar en un plazo de cinco años, actualmente de cuatro, el exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducido en periodos anterior-

res y no solicitar la «devolución» en dichos años, pero, en ningún caso, les puede privar de que, con carácter alternativo a la compensación que no han podido efectuar, les sea reconocida la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas para las que no hayan obtenido la compensación.

Las posibilidades de compensación o devolución han de operar de modo alternativo. Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel periodo en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad.

La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en periodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la «compensación» por transcurso del plazo fijado, la Administración debe «devolver» al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido.

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

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio «coste-beneficio» pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.

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

## Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 26/09/2007, nº 00/1560/2005

### Vocalía 5ª. Unificación de criterio

#### Fundamentos de Derecho

PRIMERO: ... La cuestión a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es si es ajustada a derecho la devolución solicitada en la última declaración-liquidación del ejercicio, del exceso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas y deducidas sobre las cuotas devengadas, generado en períodos anteriores, y una vez transcurrido el plazo de caducidad establecido en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio del derecho a la compensación de dicho exceso...

TERCERO: Como punto de partida para la resolución de la cuestión que se suscita en este expediente debemos acudir a la Sexta Directiva Comunitaria 77/388/CEE del Consejo,... se reconoce el derecho que tienen los sujetos pasivos del impuesto a trasladar al período impositivo siguiente el exceso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido deducibles, sobre las cuotas devengadas, o bien el derecho a solicitar la devolución de dicho exceso, en las modalidades fijadas por los Estados Miembros. Así lo recoge el apartado cuarto del artículo 18 de la Sexta Directiva (actual artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido) según el cual:

*«Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.*

La legislación nacional por la que se transcribe al ordenamiento interno la legislación comunitaria y recogida en la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el mencionado artículo 18...

Como ya ha tenido ocasión de pronunciarse este Tribunal Económico Administrativo Central, la deducción se configura como un derecho potestativo que nace, con carácter general, cuando se devenga la cuota deducible y caduca cuando no se ejercita en el plazo que la Ley 37/1992 determina. El ejercicio del derecho se articula con la inclusión de la cuota soportada en los Libros Registro de la entidad y en una declaración-liquidación, que podrá ser la relativa al período en que se haya soportado u otra posterior siempre que no hubiera transcurrido el mencionado plazo. El derecho a la compensación, sin embargo, surge de la propia declaración-liquidación, cuando la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y deducido en el período de liquidación supera la cuantía total del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado en el mismo período, lo que origina un crédito a favor del sujeto pasivo y en contra de la Hacienda Pública que se abstrae de su

causa y que sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación inmediatamente posterior y en las siguientes, en la cuantía máxima posible, hasta el plazo de caducidad fijado por la norma, y sin perjuicio del derecho que asiste al sujeto pasivo a solicitar la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre y que puede ejercitar al presentar la última declaración de cada ejercicio.

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

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

Como ya hemos indicado, la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ha establecido un sistema de recuperación del exceso de las cuotas soportadas y deducidas sobre las repercutidas, que permiten al sujeto pasivo optar al final de cada año natural, en la declaración-liquidación correspondiente al último período del mismo, entre la devolución del saldo a su favor o la compensación del mismo en los períodos siguientes. Asimismo, ha establecido un plazo, actualmente de cuatro años, para que el sujeto pasivo ejerza el derecho a la compensación de esos excesos, lo que no quiere decir que al finalizar cada uno de los ejercicios comprendidos en dicho plazo, el sujeto pasivo no pueda optar por solicitar la devolución de los excesos. Esto es, en ningún caso la norma impide que ejercitada en un primer momento la opción de la compensación, pueda el sujeto pasivo, al finalizar el siguiente año natural, optar por la devolución en la última declaración liquidación del ejercicio. Esta misma idea ha sido sostenida por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 15 de diciembre de 2004...

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

se concluye, por tanto, el carácter excluyente que tienen las alternativas que se conceden a los sujetos pasivos para que éstos puedan optar por la compensación en la declaración correspondiente a cada período de liquidación, o por la devolución en la declaración del último período de liquidación del ejercicio, y siempre dentro del plazo de caducidad marcado por la Ley.

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

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

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

Así lo ha entendido también el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras en su Sentencia de 25 de octubre de 2001 (Asunto C-78/2000),...

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

SEXTO: ... Pues bien, los artículos 99 y 100 de la Ley 37/1992, dentro de los márgenes amplios que permite la normativa comunitaria recogida en el artículo 18.4, otorgan la posibilidad al sujeto pasivo para que opte por solicitar la devolución o seguir compensando, en un plazo razonable, que es el de cuatro años, que, siendo un plazo de caducidad, coincide con el de prescripción de las acciones. Imponer a la Administración Tributaria la carga de proceder a la devolución de oficio una vez concluido el plazo en el que el sujeto pasivo puede compensar; cuando no ha optado por la devolución en la declaración - liquidación del último período de liquidación de los ejercicios anteriores a la finalización del plazo de caducidad, es tanto como exigirle la procedencia de abrir a todos los sujetos pasivos, en todas las declaraciones liquidaciones por ellos presentadas con resultado de compensación, trimestrales o mensuales, de los correspondientes procedimientos de investigación y comprobación, puesto que la Administración Tributaria desconoce si el exceso de impuesto soportado deducible sobre el devenga-

do ha caducado en cada una de las declaraciones liquidaciones presentadas; lo que a todas luces resulta una carga desproporcionada que no tiene apoyo ni en la Ley 37/92, ni tampoco en la Sexta Directiva.

SÉPTIMO: Aplicando lo expuesto hasta ahora al caso que estamos analizando, la entidad reclamante ejerció el derecho a la deducción ... ejercicio 1994 ... la cuantía de las cuotas deducibles practicadas superó el importe de las cuotas devengadas... La entidad, de conformidad con el apartado Cinco del artículo 99 de la Ley 37/1992 procedió a compensar dicho exceso en las declaraciones-liquidaciones posteriores, concretamente en la declaración liquidación del cuarto trimestre de 1995 ... y en la del cuarto trimestre de 1999...

De lo expuesto, se aprecia que desde la presentación de la declaración liquidación en la que se origina el exceso de cuotas del impuesto susceptibles de compensación ... hasta que se hace efectiva dicha compensación ... ha transcurrido más de cinco años, y por tanto, siendo éste un plazo de caducidad como ya ha quedado expuesto, no es posible ejercer dicha compensación. ■

## ■ Tribunal Supremo

■ Sentencia de 24 de enero de 2008 (Nº de Recurso: 382/2003)

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce

### **Procedimiento inspector. Efectos interruptivos de la prescripción del escrito de alegaciones.**

El escrito de alegaciones relativo a un acta en disconformidad, presentado por el contribuyente en un procedimiento inspector, no tiene efectos interruptivos de la prescripción cuando han de contarse los seis meses de paralización injustificada de dicho procedimiento.

Aunque la sentencia se refiere al RGIT de 1986, sin embargo conserva plenamente su interés.

Hemos de señalar un matiz que hace la sentencia en su declaración, al advertir que "todo ello no puede suponer la necesidad de atribuir eficacia interruptiva al escrito de alegaciones, sino a lo sumo la imposibilidad de reprochar a la Administración inactividad, durante el plazo que tiene el sujeto pasivo para presentar el escrito." Es decir, el plazo de alegaciones no deberá computarse para el cálculo de los seis meses de paralización de las actuaciones.

## Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- Se alega, en primer lugar, contradicción entre la sentencia impugnada y la de esta Sección de 4 de Junio de 2007, puesto que mientras que aquella entiende que el escrito de alegaciones formulado a las actas interrumpe el cómputo del plazo de seis meses previsto en el *art. 31.4 del Reglamento General de Inspección*, por el contrario, la sentencia de esta Sala considera que el escrito de alegaciones en la vía de gestión, y más concretamente en la resolución de los expedientes contradictorios, iniciados por actas de la Inspección de los Tributos, con disconformidad de los contribuyentes, carece de virtualidad interruptiva alguna, ya que se trata de un trámite propio de un expediente iniciado de oficio por la Administración.

...

CUARTO.- Limitado el recurso a las liquidaciones de Junio de 1990 y de Abril de 1992, la primera cuestión que plantea hace referencia a la infracción del *art. 31.4 del Reglamento General de la Inspección* por la sentencia recurrida, al considerar que las alegaciones al acta en un procedimiento inspector tienen virtualidad interruptiva del cómputo del plazo de seis meses, todo ello en contra de la doctrina sentada por esta Sala, en su sentencia de fecha 4 de Junio de 2002.

Hay que reconocer que este Tribunal, en esta sentencia, y en las posteriores de 29 de Octubre y 18 de Diciembre de 2002, declaró que el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes inspeccionados no tiene “per se” efectos interruptivos de la prescripción, al tratarse de un trámite propio de un expediente iniciado de oficio.

En efecto, la doctrina de esta Sala es la siguiente «Es menester distinguir entre la interrupción de la prescripción «por cualquier acción administrativa (*art. 66.1.a*) de la Ley General Tributaria) realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto (...), del supuesto previsto y regulado en la letra b), del mismo precepto, que dispone que la prescripción se interrumpe por «la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», supuesto éste en el que el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes recurrentes, juega un papel esencial, principalmente en las reclamaciones económico-administrativas, razón por la cual esta Sala Tercera mantiene doctrina reiterada, completamente consolidada, consistente en que, en la vía de reclamación económico-administrativa, la presentación del escrito de alegaciones interrumpe la prescripción.

En cambio, en la vía de gestión y más concretamente en la resolución de los expedientes contradictorios, iniciados por actas de la Inspección de los Tributos, con disconformidad de los contribuyentes, quien, en principio, interrumpe la prescripción es la Inspección de Hacienda, como representante orgánico de la Administración Tributaria, sin que, por tanto, el escrito de alegaciones presentado por los contribuyentes inspeccionados interrumpa la prescripción, pues se trata de un trámite propio de un expediente

diente iniciado de oficio por la Administración, supuesto completamente distinto al de los recursos y reclamaciones económico-administrativos interpuestos por los propios contribuyentes».

Esta doctrina es cuestionada por el Abogado del Estado, por entender que las alegaciones al acta constituyen un trámite esencial en el procedimiento inspector, como lo es todo trámite de audiencia.

Desde luego hay que admitir que las alegaciones al acta, aunque no constituyen ni un recurso ni una reclamación, sí suponen un trámite esencial y una vía a través de la cual el sujeto pasivo puede combatir la liquidación que el Inspector Jefe puede practicar al amparo del acta cuestionada.

Sin embargo, todo ello no puede suponer la necesidad de atribuir eficacia interruptiva al escrito de alegaciones, sino a lo sumo la imposibilidad de reprochar a la Administración inactividad, durante el plazo que tiene el sujeto pasivo para presentar el escrito.

En el presente caso, puesto que la formalización de las actas tuvo lugar el 26 de febrero de 1997 y los actos de liquidación llevan fecha de 17 de Septiembre de 1997, formulándose las alegaciones el 24 de Marzo de 1997, que no tienen efectos interruptivos, no hay duda de que existió paralización de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses, aunque se compute el plazo de alegaciones.

Por todo ello, siendo patente la contradicción denunciada, procede estimar el recurso, con la consiguiente anulación de la sentencia, debiendo declararse en su lugar la prescripción alegada por el transcurso de los cinco años. ■

## ■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 26/09/2007

■ Unidad resolutoria: Vocalía 5ª

### **IVA. Cesiones de determinados activos y su calificación como autoconsumo: interpretación del concepto “para fines ajenos a su empresa” del art. 12.3**

La entidad contribuyente había realizado, en el marco de una relaciones contractuales, cesiones de determinados activos a la entidad y (congeladores y hornos de pan), discutiéndose con la Administración el carácter de las cuotas del IVA derivadas de aquellas relaciones contractuales.

La sentencia viene a interpretar el artículo 12.3 de la ley española de conformidad con el artículo 6º de la Sexta Directiva, que añade al texto legal (interno) la condición de que se trate de cesiones “para fines ajenos a su empresa”.

En concreto:

«Artículo 6.

2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

La sentencia, al efectuar una interpretación extensiva de la norma española, dedica importantes consideraciones para determinar cuándo los fines son propios o ajenos a la empresa.

### **Fundamentos de Derecho**

Sexto.- Se propugna la improcedencia de la liquidación de cuotas por la cesión de bienes muebles a clientes, operación constitutiva, según la Inspección, de un autoconsumo de servicios.

Decir para comenzar que la actividad del interesado comprende el suministro de pan y masas congeladas, según afirma el mismo en la pág 15 de su escrito de alegaciones. No obstante, en el seno de dicha actividad la sociedad incurre en determinados gastos derivados de la cesión de un cúmulo de instalaciones auxiliares. Para la realización de estas operaciones, la entidad adquiere estas instalaciones que posteriormente son objeto de cesión, procediendo a deducir el IVA soportado en la adquisición.

La operación descrita es considerada por la Administración como autoconsumo de acuerdo con las disposiciones de la Ley del IVA, por considerar el carácter gratuito de la operación de cesión.

...el artículo 12 del mismo texto incluye como hechos imponibles toda una serie de operaciones «por asimilación»...

De acuerdo con el artículo 12.3º se debe gravar como autoconsumo la prestación de servicios efectuada a título gratuito por el sujeto pasivo.

Este artículo procede de la trasposición efectuada de la Sexta Directiva comunitaria, en concreto de su artículo 6.2:

«Artículo 6.

2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) (...).

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia».

Advertir que en el artículo incluido en la Ley española desaparece la mención que la Sexta Directiva efectúa a «fines ajenos a su empresa». Esta cláusula puede dar lugar a la interpretación finalista del precepto, y llevarnos a considerar que el legislador comunitario no pretende el gravamen de las prestaciones de servicios, aun efectuadas a título gratuito, si se emplean en fines «no ajenos» a la empresa.

La justificación del gravamen de las operaciones definidas en la Ley como autoconsumos de servicios se encuentra en la aplicación exhaustiva del principio de neutralidad que debe presidir la aplicación práctica del IVA. Se pretende que las prestaciones de servicios a título gratuito determinen la repercusión e ingreso del impuesto que se hubiera devengado si la operación hubiera tenido carácter oneroso...

Requisitos para que se produzca el autoconsumo son la no existencia de contraprestación, y de acuerdo con la interpretación integrada del artículo 12.3º de la Ley española y el 6.2 de la Sexta Directiva comunitaria, que la prestación gratuita se realice para fines ajenos a la empresa.

La escueta indicación de «fines ajenos a la empresa» debe entenderse como la consecución de objetivos y finalidades extraños a la operativa de la empresa, o fines privados, diversos al lícito propósito de obtención de beneficios que anima la práctica empresarial. ... No obstante, y pese la indefinición de la expresión que venimos manejando, también es necesario precisar que los fines de la empresa no van a poder emplearse para otorgar cobertura a cesiones gratuitas que abarquen fines distintos a los propios de la empresa, siendo éstos aquellos inherentes e intrínsecos a su actividad, y sin los cuales el desarrollo empresarial perdería sus notas características. Por ello las cesiones que persigan, alternativamente, finalidades que puedan encuadrarse entre las de la empresa cedente, y otras finalidades distintas a aquellas que tengan una relación inmediata con las propias de la empresa cedente, caerán de lleno en el supuesto de autoconsumo y podrán desencadenar la actuación de regularización correspondiente.

La pérdida de tal condición de no ajeno a la empresa podrá venir tanto desde la vertiente de la propia empresa cedente, cuando la cesión no tenga por objeto servir a actividad alguna que se inserte dentro de la que habitualmente viene desarrollando, como desde la vertiente de la empresa cesionaria, cuando tal cesión, pudiendo incardinarse en la actividad de la cedente, tenga un contenido más amplio y se supedite, además, a la consecución de otras finalidades del cesionario que ya sí sean ajenas a las originalmente desempeñadas por la empresa cedente (y que justificaron la cesión). Véase el caso en que los bienes cedidos den satisfacción, simultáneamente, a la actividad de la empresa cedente, y a una parte de la actividad del cesionario que no guarde la descrita relación inmediata con la actividad del cedente, ya que la actividad desarrollada por el cesionario puede ser más amplia que la del cedente. En este último caso, en la medida en que las cesiones sirvan a la totalidad de las actividades del cesionario, la satisfacción de finalidades extrañas a las de la empresa cedente contaminará al resto y determinará que la cesión se califique como efectuada para la realización de fines ajenos.

Así, en resoluciones precedentes se abordó la cesión sin contraprestación de una serie de elementos del inmovilizado. Se consideró que la norma a aplicar era la española, negando el efecto directo de la Directiva por haber sido traspuesta. Se consideró igualmente que las cesiones efectuadas eran gratuitas, pues por el interesado no se pudo probar lo contrario en el curso de las actuaciones inspectoras, y que las cesiones no tenían el carácter de accesorias respecto de las principales, al entender el Tribunal que tal accesoriedad había de predicarse respecto de operaciones concretas y específicas.

Este mismo criterio fue también recogido (si bien con sus propios razonamientos) en determinados pronunciamientos de los tribunales de justicia. La base de éstos era el artículo 12.3º de la Ley del IVA, al entenderse que en su enunciado tendrían cabida también las prestaciones gratuitas en el ámbito de la actividad empresarial, al haber negocios gratuitos con fines empresariales.

Sin embargo, en el contexto actual no podemos ser ajenos a los pronunciamientos más recientes del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, clave en la uniforme aplicación del IVA, haciéndose así necesario interpretar el precepto mencionado de la ley española en conformidad con la jurisprudencia por aquél emitida, a cuya luz pueden extraerse nuevas consideraciones.

La Sentencia de 16 de octubre de 1997, recaída en el asunto C-258/95, «*Julius Fillibeck Söhne*»,...

La Sentencia de 20 de enero de 2005, recaída en el Asunto C-412/03, «*Hotel Scandic*»...

La Sentencia del mismo Tribunal de 8 de mayo de 2003 también se refiere a las cesiones de uso para fines ajenos a la empresa. Estas cesiones serán origen de auto consumos de acuerdo con la Sexta Directiva y las legislaciones nacionales...

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2003, dictada en el Asunto C-155/01, resolvió el siguiente supuesto: *Cookies World* ...

De acuerdo con ello, se justifica el supuesto de autoconsumo cuando lo que se pretende evitar es que la utilización de bienes para fines privados pueda beneficiarse de la deducción del IVA soportado. No obstante, cuando el bien que da lugar a soportar las cuotas de IVA se emplee en fines no ajenos a la empresa, no puede ser limitado el derecho a deducir las cuotas soportadas, ni aplicarse el supuesto de autoconsumo...

Por ello, entendemos que la norma española no puede interpretarse sino de conformidad con lo previsto en la Sexta Directiva, y así, debe considerarse que el artículo 12.3º también hace referencia a aquellas prestaciones ajenas a la empresa. Considerar que se incluyen las realizadas dentro de los fines propios, sin delimitar o acotar este concepto, podría llevarnos al absurdo de considerar como autoconsumo sujeto y gravado un amplio abanico de prestaciones de muy difícil comprobación y valoración, ya que no podemos olvidar que el principio de neutralidad, que preside el IVA debe posibilitar al sujeto pasivo la deducibilidad de aquellas operaciones realizadas en beneficio o afectas a su actividad y que ésta comprende operaciones cuyo gravamen queda excluido cuando van intrínsecamente unidas a la finalidad empresarial.

El marco que debe guiarnos en el análisis de la cuestión debe ser completado con la doctrina que de modo reiterado ha manifestado la Dirección General de Tributos a través de diferentes Contestaciones a consultas y principalmente en su Resolución 5/2004, de 23 de diciembre. En esta Resolución aborda con profusión la situación objeto de controversia llegando a la conclusión de que las cesiones de instalaciones para expender bebidas o productos alimenticios y demás elementos a través de los que se ultiman los procesos de producción necesarios para que los productos en cuestión lleguen a los consumidores finales, así como la cesión de instalaciones o máquinas para la venta, tales como arcones frigoríficos y neveras para la exposición y venta de bebidas, no dan lugar a la producción de un supuesto de autoconsumo de servicios.

La cuestión a dilucidar será la de si las prestaciones de servicios consistentes en las cesiones aparentemente gratuitas de elementos del inmovilizado efectuadas por la empresa recurrente devendrán en la realización de autoconsumos de tales servicios, o bien si tales prestaciones de servicios pueden ser excluidas de la aplicación del artículo 12.3º de la Ley del IVA en consideración a los fines que con tales cesiones se pretende conseguir.

Como se dijo más arriba, la solución de tal cuestión, al descansar en un concepto jurídico indeterminado como es el de *«fin ajeno a la empresa»* (y más aún, en el también complejo concepto de *«empresa»*) puede resultar ardua en ocasiones, y debe ser abordada en cada caso concreto hasta determinar en qué medida la realización de tales actividades o prestaciones pueden conectarse con la finalidad que se presume a la actividad empresarial.

Será necesario identificar en qué consiste la actividad de la empresa, y en qué medida la realización de tales prestaciones de servicios se ve abarcada por tal actividad. El quid de la cuestión será hallar el nexo que relacione la prestación de los servicios gratuitos con la actividad de la empresa. Esta operación no puede quedar sometida a ningún tipo de regla general, siendo necesario realizarla desde el análisis concreto de cada situación...

Por todo ello este Tribunal estima que las cesiones gratuitas de arcones congeladores y hornos para calentar el pan en la medida en que están inmediatamente relacionadas con el desempeño empresarial desarrollado, no deben ser consideradas cesiones efectuadas «para fines ajenos a la empresa» en el sentido en que esta apostilla del artículo 6.2 de la Sexta Directiva comunitaria, a juicio de este Tribunal, debe ser interpretada. En consecuencia, tal cesión gratuita no dará lugar a la realización de un autoconsumo de servicios por aplicación del artículo 12.3º de la Ley del IVA, por lo que debe anularse el Acuerdo de liquidación recurrido en este extremo. ■

## ■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 14/09/2007 (Nº 00/4161/2005)

■ Unidad resolutoria:Vocalía 2ª

### **Requerimiento de información a una entidad de tasación sobre datos referidos a sus tasaciones.**

Un requerimiento de información a una entidad de tasación sobre datos referidos a sus tasaciones de edificaciones en cuantía superior a determinada cantidad, ni pretende adquirir conocimientos profesionales o técnicas de valoración de la entidad tasadora, ni vulnera en el caso concreto el secreto profesional, porque el mismo no se extiende a los datos profesionales, como son los procedentes de las tasaciones.

### **Fundamentos de Derecho**

SEGUNDO.- ... Se alega por el interesado en primer lugar que la información solicitada no se corresponde con operaciones realizadas con sus clientes, sino información derivada de su propia actividad profesional, por lo que en definitiva la Administración quiere disponer de una información que debería realizarla ella directamente, es decir, que de alguna manera se apropia de una información profesional desarrollada por la interesada.

...

El alcance de la información a que se refiere el art. 111 de la LGT ha sido precisado por el Tribunal Supremo (STS 15-02-2003 y 12-11-2003) cuya doctrina aclara que el requerimiento de información puede referirse tanto a los datos que aquél posea de una persona determinada como a todos los que posea de ciertas operaciones, o de ciertos hechos que afecten a una pluralidad de terceros que se hayan relacionado con él, en su calidad de

sujeto requerido sometido al deber de colaboración. Es por ello que en este caso, como se razona en la resolución recurrida, si bien la información requerida es de elaboración propia, sin embargo, es obvio que la misma está relacionada con una pluralidad de terceros con quien se ha desarrollado la actividad profesional de tasación, por lo que la alegación vertida debe ser rechazada en este extremo.

En cuanto a que el requerimiento formulado supone una sustitución de la actividad que debería desarrollar la Administración (por «comodidad» de la Administración como alega el interesado), debe precisarse que la Administración Tributaria, ni otorga valor administrativo a las valoraciones efectuadas por la entidad tasadora, ni tampoco puede utilizarlas para más allá de una información indiciaria o estadística, ya que las valoraciones indicadas no tiene más valor pericial que el que la LGT atribuye a las valoraciones practicadas por los particulares. Tampoco es motivo de oposición al requerimiento lo expuesto por el interesado de que la Administración pretenda adquirir conocimientos profesionales o técnicas de valoración de la entidad tasadora, ya que la información requerida no se extiende a los conocimientos desplegados en la ejecución de sus servicios profesionales, ni a los sistemas o técnicas valorativas de las que sea titular la entidad, sino exclusivamente al resultado de dichas valoraciones...

Es por todo ello que este Tribunal aprecia, siguiendo la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en sentencias de 29-3-1999 y 29-7-2000, que la información solicitada se adapta con el espíritu y finalidad de lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley General Tributaria, estando el requerimiento suficientemente motivado, e identificada la información solicitada, la cual por su naturaleza, es de suficiente y clara trascendencia tributaria, tal y como se establece en el mencionado precepto legal.

CUARTO.- Respecto a la supuesta vulneración el secreto profesional debemos remitirnos a la doctrina del Tribunal Supremo contenida en la Sentencia de 3 de febrero de 2001, que si bien referida al art. 108 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, homólogo del art. 111 de la LGT, es resuelta en base a la interpretación que deba darse a la legislación estatal, siendo su doctrina perfectamente aplicable al supuesto controvertido. En dicha Sentencia se analiza la obligación de información individualizada solicitada a Agentes de Propiedad Inmobiliaria...

A la vista de la plena identidad de supuestos de hecho y de los argumentos jurídicos expuestos por la doctrina jurisprudencial transcrita, no cabe sino rechazar la invocada vulneración de secreto profesional y confirmar la adecuación a Derecho del requerimiento impugnado. ■

## ■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 10/10/2007 (Nº 00/2433/2004)

■ Unidad resolutoria: **Vocalía 2ª**

### **Las cantidades pagadas a un tercero por la subrogación en un contrato de leasing, son un mayor valor de adquisición del bien.**

Las cantidades pagadas a un tercero por la subrogación en un contrato de leasing, son un mayor valor de adquisición del bien, por lo que sólo son deducibles las cuotas pagadas a la entidad de leasing.

#### **Fundamentos de Derecho**

DÉCIMO SEXTO: En cuanto a los ajustes extracontables que elimina la Inspección nos encontramos en primer lugar con el contrato de leasing. El reclamante adquiere inmuebles para su arrendamiento financiando la operación sólo parcialmente mediante la subrogación en un contrato de arrendamiento financiero, deduciéndose tanto la cantidad pagada al antiguo arrendatario por la cesión que éste le hace de su derecho de leasing como las pagadas a la entidad de leasing.

La Inspección entiende que solo procede deducir las cantidades pagadas a la entidad de leasing; en otras palabras, la subrogación afecta a las obligaciones pendientes pero no a las asumidas por el primer arrendatario que extinguió sus derechos con la entidad de leasing.

El reclamante, en apoyo de su tesis, cita una consulta que la Inspección interpreta en sentido contrario al reclamante. La respuesta a la referida consulta dice textualmente, según se reproduce en su escrito de alegaciones: *«la subrogación de un tercero en los derechos y obligaciones del arrendatario financiero no alteraría fiscalmente la operación, siendo deducibles las cuotas satisfechas por aquél, siempre que destinase los bienes objeto del contrato únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales y cumpliese el resto de los requisitos que se exige en la normativa que se indica. En concreto no se considerará incumplida la exigencia de haber sido adquirido el bien por el arrendador de acuerdo con las especificaciones del usuario»*.

Interpreta el reclamante la referida consulta en el sentido de que quien se subroga en el contrato de leasing ha de continuar gozando de los beneficios fiscales inherentes a dicha figura. Por el contrario, la Inspección mantiene que en la referida contestación a la consulta se expone claramente que sólo serán deducibles las cuotas satisfechas por la entidad a la entidad de leasing, pero no los importes pagados al antiguo arrendatario, pues cuando en ella se habla de *«las cuotas satisfechas por aquél»* se esta refiriendo a las satisfechas por el nuevo arrendatario, y a juicio de este Tribunal la interpretación dada por la Actuaría es sin duda alguna la correcta

A su vez el Tribunal Regional cita la consulta de la DGT de 25 de febrero de 1998, cuyo criterio comparte este TEAC y que, analizando un caso similar, dice:

*«Por último, en relación a la posible amortización o consideración como gasto a distribuir en varios ejercicios del importe pagado por la subrogación, hay que atender a lo que dispone la normativa contable, teniendo en cuenta que el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece:*

*En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.*

*A estos efectos, el segundo arrendatario deberá contabilizar el bien, por su precio de adquisición, dentro de su inmovilizado, esto es, el importe satisfecho al primer arrendatario por la subrogación más el importe de la deuda asumida con la sociedad de arrendamiento financiero, excluida la parte de carga financiera, siendo deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades la totalidad de la cuota satisfecha a dicha sociedad en la medida que el bien sea amortizable».* ■

## ■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 12/09/2007 (Nº 00/40/2005)

■ Unidad resolutoria: **Vocalía I I<sup>a</sup>**

**Responsabilidad tributaria. La aplicación automática del régimen de responsabilidad, sin notificación de la liquidación de la obligación principal ni oportunidad de impugnación de aquélla, resulta contraria al régimen hoy vigente.**

La doctrina siempre ha expresado que la regulación de la responsabilidad tributaria ha sido insuficiente, cuando no incoherente con la naturaleza jurídica de la figura, lo que se pone de manifiesto en este caso.

Aunque los hechos referidos a la obligación principal son anteriores a 1990 y no resultan de aplicación las reformas legislativas realizadas desde 1995, lo cierto es, a nuestro juicio, que las normas deben interpretarse tomando en consideración el tiempo en que son aplicadas. Por ello, la aplicación automática del régimen de responsabilidad en este caso, sin notificación de la liquidación de la obligación principal ni oportunidad de impugnación de aquélla, resulta contraria al régimen hoy vigente. Además, los argu-

mentos esgrimidos por el TEAC sobre el fundamento de la responsabilidad en el caso (actos ilícitos), tampoco son convincentes pues serían extensibles a otros supuestos de responsabilidad en los que se negaría al sujeto la posibilidad de oponerse a la deuda cuya responsabilidad se le deriva.

En el mismo sentido que la Resolución comentada se pronuncia el TEAC (también vocalía I I<sup>a</sup>) en resolución de 27 de junio de 2007 (Nº 00/I I I 7/2006) añadiendo que “En el mismo sentido se manifiesta el artículo 42.2 de la vigente Ley General Tributaria 58/03, que no es de aplicación al caso que nos ocupa por haberse iniciado el procedimiento ejecutivo con anterioridad a su entrada en vigor...”.

A nuestro entender, no es posible deducir del precepto de referencia que actualmente el ordenamiento vigente permita exigir esta responsabilidad a un sujeto sin respetar las garantías que el ordenamiento viene estableciendo al efecto y que no solo se refieren a la impugnación de la propia derivación de responsabilidad, sino también a cualquier otra circunstancia relativa a la obligación principal que pueda afectar a la propia deuda.

### **Fundamentos de Derecho**

SEGUNDO: El artículo 131.5 de la Ley General Tributaria dispone lo siguiente: «Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

- a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.
- b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.
- c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes.

La responsabilidad solidaria establecida en este artículo no puede incluirse dentro de los supuestos de responsabilidad tributaria, por lo tanto, no será de aplicación el artículo 37 de la Ley General Tributaria, ni por ende el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación alegado, se trata de un tipo de responsabilidad por actos ilícitos que tiene su fundamento en lo establecido en el artículo 1902 del Código Civil, y el procedimiento para exigirla es el regulado en el artículo 118 del Reglamento General de Recaudación, que no requiere que se le notifiquen las liquidaciones adeudadas por el sujeto pasivo responsable principal al declarado responsable, ni por ende el que tenga la interesada la posibilidad de impugnarlas, extendiéndose el importe de la responsabilidad al importe del valor de los bienes que se hubiesen podido embargar. En el caso que nos ocupa, de acuerdo con los hechos reseñados en el Antecedente Tercero de este acuerdo, concurre el supuesto del apartado a) del referido precepto. ■

## ■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 24/10/2007 (Nº 00/1670/2007)

■ Unidad resolutoria:Vocalía I Iª

### **Las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, cuando reciben respuesta denegatorias no son susceptibles de suspensión en un ulterior recurso. Doctrina del “acto de contenido negativo”.**

Las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, cuando reciben respuesta denegatorias no son susceptibles de suspensión en un ulterior recurso. Nuestros tribunales, y también el TEAC, argumentan sobre la doctrina del “acto de contenido negativo” denegando la suspensión de la resolución desestimatoria.

En el caso, denegada la solicitud de aplazamiento, se interpone REA solicitando la suspensión de efectos del acto impugnado (denegación de aplazamiento) que, siendo a su vez, denegada, motiva el recurso ante el TEAC.

### **Fundamentos de Derecho**

SEGUNDO.- El artículo 44 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa dispone que...

“5. Contra la denegación podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto cuya suspensión se solicitó.”

TERCERO.- La cuestión que se plantea en el presente recurso incidental es si dado el contenido negativo del acto impugnado era susceptible de la suspensión solicitada.

En relación con la cuestión planteada debe señalarse que como reiteradamente ha expuesto el Tribunal Supremo (Autos de 20 de febrero, 1 y 15 de octubre de 1990, 5 y 22 de marzo, 20 de mayo, 16 de julio, 17 y 25 de septiembre de 1991, 7 y 20 de abril de 1992, 13 de julio de 1994, 12 y 14 de junio de 2000) los actos negativos no son, como regla general, susceptibles de suspensión pues ello se traduciría en una anticipación de los efectos del acto positivo contrario, ya que como se expresa el Auto del mismo alto Tribunal de 7 de febrero de 2001, «es ya doctrina constitucional establecida que los actos negativos no pueden ser objeto de suspensión, ya que la suspensión de denegaciones de reconocimiento de derechos entraña algo más que una simple suspensión, pues implica de hecho un otorgamiento, siquiera provisional (...), con lo que la medida cautelar se transforma en una estimación anticipada, aunque no definitiva, de la pretensión de fondo -Auto del Tribunal Constitucional de 20 de marzo de 1990-. En efecto, los actos negativos no cambian en nada la situación existente; en tales casos acceder a la petición de suspensión significaría, pura y simplemente, más que paralizar los pretendidos efectos de tales actos, crear una situación nueva, es decir que en tales casos, las Salas de lo Contencioso, más que

detener la eficacia de un acto administrativo lo que harían es, al socaire de la suspensión, algo más y distinto a suspender; a saber, emitir un acto distinto y contradictorio con el administrativo impugnado.

La doctrina anteriormente expuesta resulta plenamente aplicable al supuesto contemplado en las presentes actuaciones, consistente en la denegación de una solicitud de aplazamiento de una deuda tributaria que no resulta discutida por el sujeto pasivo y a cuyo ingreso, dentro de unos plazos reglamentariamente establecidos, viene obligado, por lo que la denegación de dicho aplazamiento, cuya suspensión solicita, no supone alteración alguna de la situación jurídica del interesado anterior a su solicitud, que permanece inalterable, siendo así que, de accederse a la suspensión de su ejecutividad en vía económico-administrativa, tal medida cautelar se transformaría en una estimación anticipada aunque no definitiva del asunto, lo que no parece admisible, conforme a la doctrina citada. ■



# 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

■ Francisco Alfredo García Prats

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València  
Miembro de la AEDAF

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 18 de enero de 2007 (\*)

■ **Asunto:** C-313/05, Brzezinski

■ **Partes:** Maciej Brzeziński y Dyrektor Izby Celnej w Warszawie

■ **Síntesis:** Tributos internos – Impuesto sobre los automóviles – Impuestos especiales – Vehículos de segunda mano – Importación

#### **I. Antecedentes y cuestiones planteadas.**

El Sr. Brzezinski, polaco, compra en Alemania un coche de segunda mano fabricado en 1989 que importa el 21 de junio de 2004 a Polonia. Siguiendo los requisitos legales presenta una declaración simplificada relativa a la adquisición en la Comunidad de dicho vehículo, satisfaciendo el Impuesto Especial por la adquisición de dicho vehículo.

La normativa polaca establece que la adquisición de vehículos privados está sometido al Impuesto especial, según el artículo 2 de la Ley de 2 de enero de 2004. El tipo impositivo es del 65% sobre la base prevista salvo la aplicable a la energía eléctrica. Además, se otorga facultades al Ministro de Hacienda para que, por orden ministerial, reduzca los tipos de los impuestos especiales, estableciendo diferencias entre ellos en función del tipo de producto, e incluso determinar las condiciones para su aplicación. (art 75. 1 y 3 de la Ley de 2004). La base imponible en caso de adquisición intracomunitaria de un vehículo privado es la cantidad que el adquirente está obligado a pagar al vendedor.

En uso de dicha habilitación, la Orden del Ministro de Hacienda de 22 de abril de 2004 (art 7) establece que respecto a los vehículos nuevos o de menos de dos años, el tipo del impuesto especial será del 3,1 % o del 13,6 %, según la cilindrada, y que, en cambio, res-

pecto a los vehículos de más de dos años, dicho tipo, que se fijará de conformidad con la fórmula de cálculo que figura en el artículo 7, apartado 2, de la Orden Ministerial de 2004, variará en función de la antigüedad del vehículo, pudiendo llegar al 65 % de la base imponible (párrafo 13).

A pesar de lo dispuesto en la legislación interna, el Sr. Brzezinski, solicita la devolución del impuesto especial por considerar que vulnera el derecho comunitario. El Director de la Aduana núm. 1 deniega la solicitud, presentándose reclamación contra dicha decisión, siendo desestimada el 18 de enero de 2005. Contra dicha decisión desestimatoria se interpone recurso administrativo ante la respuesta del Director izby Celnej w Warszawie, decidiendo plantear las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) El artículo 25 [CE], que prohíbe los derechos de aduana de importación y de exportación y las exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros, ¿prohíbe que un Estado miembro aplique el artículo 80 de la [Ley de 2004] en una situación en la que el impuesto especial se perciba sobre la adquisición de todo vehículo independientemente de su origen antes de su primera matriculación en el territorio nacional?
- 2) El artículo 90 [CE], párrafo primero, con arreglo al cual ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares, ¿permite a un Estado miembro establecer impuestos especiales sobre vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros, eximiendo simultáneamente de dichos impuestos especiales la venta de vehículos de segunda mano ya matriculados en Polonia, cuando los impuestos especiales graven todos los vehículos no matriculados en el territorio nacional, de conformidad con el artículo 80, apartado 1, de la Ley [de 2004]?
- 3) El artículo 90 [CE], párrafo segundo, a cuyo tenor ningún Estado miembro puede gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones, ¿permite que un Estado miembro establezca impuestos especiales según unos porcentajes que varían en función de la antigüedad del vehículo y de la cilindrada del motor, fijados en un reglamento de aplicación polaco (el [artículo] 7 de [la Orden ministerial de 2004]), sobre vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros, cuando los impuestos sobre la venta de vehículos de segunda mano en el país realizada antes de su primera matriculación en el territorio nacional se calculen según la misma fórmula y posteriormente tales impuestos influyan en el precio de ese vehículo con ocasión de su reventa?
- 4) El artículo 28 [CE], con arreglo al cual están prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente, en relación con el artículo 3, apartado 3, de la [Directiva 92/12], ¿se opone a que un Estado miembro adopte las disposiciones contenidas en el artículo 81 de la [Ley de 2004], según el cual las personas que realicen una adquisición intracomunitaria de vehículos privados no matriculados en el territorio nacional, según lo dispuesto en el

código de la circulación, están obligadas, en el momento de la importación en el territorio nacional, a presentar una declaración simplificada ante la aduana competente dentro de los cinco días siguientes a la adquisición intracomunitaria?»

## 2. Comentario.

El Tribunal de Justicia formula, de nuevo, sus consideraciones generales en torno a los criterios de compatibilidad e incompatibilidad que deben presidir el establecimiento de la imposición especial sobre vehículos con el mercado único.

En esta ocasión, el Tribunal debate sobre el cálculo especial de la base imponible aplicable a los vehículos usados de segunda mano procedentes de otros países de la Unión Europea, significativamente diferente de la aplicable a los vehículos de origen nacional. Varios son los puntos interesantes de la sentencia:

-En primer lugar, la constatación de que el impuesto especial sobre vehículos polaco establecido por la Ley de 2004 no es ni un derecho de aduana ni una exacción de efecto equivalente de los previstos en los artículos 25 y 28 del TCE. El impuesto especial no se recauda con ocasión del cruce de la frontera del Estado miembro que lo instaure y grava todos los vehículos privados antes de su primera matriculación, por lo que debe considerarse dentro del *régimen general de gravámenes internos sobre las mercancías*, y debe analizarse a la luz del artículo 90 CE (p. 23-24).

-En segundo lugar, el Tribunal analiza si el impuesto especial sobre vehículos o, más en concreto, su peculiar modo de determinación de la base imponible constituye un impuesto interno discriminatorio contrario a las exigencias del artículo 90 del TCE. En relación con este aspecto varias son las cuestiones de interés.

En primer lugar, el TJCE descarta que resulte aplicable el segundo párrafo del artículo 90 TCE al caso, puesto que ningún elemento de dichos autos indica que la tributación de los vehículos de segunda mano adquiridos en un Estado miembro que no sea la República de Polonia instaure un proteccionismo indirecto que favorezca a los productos distintos de los vehículos de motor, prohibido por el artículo 90 CE, párrafo segundo. (p. 30), por lo que debe analizarse exclusivamente a la luz del artículo 90 TCE, párrafo primero

Tras recordar los objetivos y finalidades de dicho artículo, el Tribunal distingue entre el trato que se dispensa a los vehículos nuevos y asimilados y el dispensado a los vehículos de segunda mano, y entre ellos los que se venden durante los dos años naturales siguientes a la fecha de su fabricación y los que se venden pasado dicho período.

Respecto a los vehículos de segunda mano vendidos durante el período de dos años, la Orden Ministerial los grava con un impuesto especial calculado según el mismo tipo que los vehículos nuevos, por lo que insta al juez nacional a que verifique si efectivamente, debido al impuesto especial, tales vehículos soportan una carga idéntica por el hecho de que el importe residual de dicho impuesto incorporado en el valor de mercado de los vehículos de segunda mano matriculados en Polonia es igual a la cuota del mismo impuesto

que grava los vehículos de segunda mano similares procedentes de un Estado miembro que no sea la República de Polonia. (p. 36).

Distinta es la conclusión que se alcanza en relación con el tipo de gravamen que recae sobre los vehículos de segunda mano vendidos más de dos años después de la fecha de su fabricación, al suponer un aumento del tipo de gravamen en función de la antigüedad del vehículo. Aún así, debe ser el juez nacional el que verifique si dicho aumento del impuesto sólo grava los vehículos de segunda mano procedentes de un Estado miembro que no sea la República de Polonia y si, en cambio, respecto de los vehículos de segunda mano matriculados cuando son nuevos en Polonia permanece constante el tipo del impuesto especial residual incorporado al valor de tal vehículo.

En tal caso, y sólo en tal caso, el Tribunal no entiende justificada la diferencia de gravamen y resulta contraria a las exigencias del artículo 90 TCE. Según el TJCE,

“el artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial en la medida en que la cuota del impuesto que grava los vehículos de segunda mano de más de dos años, adquiridos en un Estado miembro que no sea el que ha establecido tal impuesto, exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de vehículos similares matriculados con anterioridad en el Estado que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el asunto principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden Ministerial de 2004, tiene tal consecuencia.” (p. 41).

El caso pone, pues de manifiesto, la necesaria colaboración y distribución de funciones entre el TJCE y el juez nacional, correspondiendo a éste último la verificación en el supuesto de hecho concreto de las exigencias jurídicas que se infieren de la primacía comunitaria, aunque sin hurtar la competencia del TJCE como máximo y supremo intérprete comunitario.

-En tercer lugar, el TJCE considera, asimismo, que la presentación de una declaración simplificada adicional en el plazo de cinco días a partir de la adquisición intracomunitaria no constituye un verdadero obstáculo de carácter fiscal propiamente dicho, de modo que la obligación de presentar una declaración simplificada con arreglo al artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 2004 se halla inseparablemente vinculada al pago efectivo de los impuestos especiales. De ahí que la obligación de declarar no es sino el corolario del carácter de sujeto pasivo de los impuestos especiales del adquirente del vehículo privado y, en consecuencia, no es aplicable el artículo 28 TCE.

-Finalmente, la Sentencia del TJCE reitera la doctrina sobre la limitación de efectos en el tiempo de la sentencia. La interpretación proporcionada por el TJCE aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (p. 55).

El Tribunal reitera que los efectos de dicha interpretación sólo pueden limitarse en el tiempo con carácter excepcional cuando concurren dos criterios esenciales:

-la buena fe de los círculos interesados

-el riesgo de trastornos graves. El Tribunal considera que las consecuencias financieras no justifican por sí solas la limitación de los efectos en el tiempo de esa sentencia.

El Tribunal indica, además que no puede apreciarse la concurrencia de ambos requisitos si el Estado no facilita datos que pongan de manifiesto la existencia de un riesgo de repercusiones económicas graves. No basta con aportar cifras relativas a la pérdida de ingresos, aunque supongan una pérdida del 1,16% de los ingresos presupuestarios anuales previstos para 2006. Como Polonia no aportó al Tribunal de Justicia 'el desglose de dichas cifras, que permitiría apreciar cuál es la proporción de dicho total que podría dar lugar a la devolución', no puede apreciarse si concurre el riesgo de trastornos graves. En otros términos, la gravedad no puede apreciarse mediante una verificación cualitativa de la pérdida sino que se requiere un cálculo cuantitativo de la pérdida.

### 3. Fallo.

- 1) Un impuesto especial, como el establecido en Polonia por la Ley de 23 de enero de 2004, de impuestos especiales, que no grava los vehículos privados por el hecho de cruzar la frontera, no constituye un derecho de aduana de importación ni una exacción de efecto equivalente en el sentido del artículo 25 CE.
- 2) El artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial en la medida en que la cuota del impuesto que grava los vehículos de segunda mano de más de dos años, adquiridos en un Estado miembro que no sea el que ha establecido tal impuesto, exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de los vehículos similares que hubieran sido matriculados con anterioridad en el Estado que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el asunto principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden del Ministro de Hacienda de 22 de abril de 2004 relativa a la reducción del tipo de los impuestos especiales tiene tal consecuencia.
- 3) El artículo 28 CE no se aplica a una declaración simplificada como la prevista en el artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 23 de enero de 2004, de impuestos especiales, y el artículo 3, apartado 3, 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, no se opone a tal declaración cuando la normativa controvertida pueda interpretarse en el sentido de que dicha declaración debe presentarse desde el momento en que se adquiere el derecho a disponer del vehículo privado como propietario y, a más tardar, a partir de su matriculación en el territorio nacional con arreglo al código de la circulación.

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 25 de enero de 2007

■ **Asunto:** C-329/05, Meindl

■ **Partes:** Finanzamt Dinslaken y Gerold Meindl (interviene Christine Meindl-Berger)

■ **Síntesis:** Libertad de establecimiento – Artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) – Trabajador por cuenta propia – Impuesto sobre la renta – Cónyuges que no viven permanentemente separados – Denegación del régimen de tributación conjunta – Residencia separada de los cónyuges – Prestaciones compensatorias por pérdida de salario a favor del cónyuge no residente – Rentas no sujetas al impuesto en el Estado miembro de residencia del cónyuge

### I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El Sr Meindl es un nacional austriaco que reside en Dinslaken (Alemania). Su esposa es nacional austriaca y reside en Innsbruck (Austria). En 1997 (en lo sucesivo, «año controvertido»), el Sr. Meindl percibió en Alemania unos ingresos procedentes de actividades de carácter liberal y artesanal por un total de 138.422 DEM. Durante ese mismo año su esposa dio a luz a una hija. El Estado austriaco le abonó entonces una prestación por parto, una asignación especial de maternidad y subsidios familiares. Según el Derecho austriaco, durante dicho período la Sra. Meindl-Berger no percibió ninguna renta sujeta a impuesto.

El Sr. Meindl solicita la aplicación del régimen relativo a la tributación conjunta en alemana, a efectos de beneficiarse del régimen del splitting. Sin embargo, el Finanzamt deniega la solicitud por la falta de concurrencia de dos requisitos legales:

- la parte de las rentas familiares de los cónyuges Meindl percibidas en Alemania es inferior al 90%
- se alcanza el límite de 24.000 DEM de las rentas percibidas en el extranjero (marcos alemanes) puesto que la sra. Meindl percibe del Estado austriaco prestaciones compensatorias por pérdida del salario (prestación por parto y asignación especial de maternidad), por importe.

A pesar de que con carácter general la ley tributaria alemana exige que la tributación conjunta está disponible cuando ambos cónyuges sean contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (sean residentes habituales), en virtud del artículo 1a, apartado 1, punto 2, de la EStG 1997, puede concederse el régimen de tributación conjunta,

en determinadas circunstancias, teniendo en cuenta las rentas del cónyuge que no viva permanentemente separado, residente en el extranjero. Aunque no estén sujetas al impuesto sobre la renta alemán, de conformidad con dicha disposición, se utilizan tales rentas como elemento de cálculo en virtud del artículo 26b. Más concretamente, se tienen en cuenta para calcular el tipo aplicable a los ingresos del cónyuge sujeto pasivo del impuesto sobre la renta alemán a efectos de la aplicación del régimen denominado «de fraccionamiento» («splitting»).

5 Para tributar conjuntamente es necesario, por una parte, que el cónyuge, que sea sujeto pasivo por obligación personal, sea nacional de un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (EEE) y que el otro cónyuge tenga su domicilio o su residencia habitual fuera de Alemania, pero en un país de la Unión o del EEE.

Por otra parte, la tributación conjunta sólo es posible cuando las rentas de ambos esposos para el año natural estén sujetas al impuesto sobre la renta alemán al menos en un 90 % o cuando las rentas no sujetas a dicho impuesto no superen la cantidad de 24.000 DEM. El Finanzamt considera irrelevante el hecho de que dichas prestaciones obtenidas por la esposa no estuvieran sujetas al impuesto en virtud del Derecho austriaco, debiéndose tomar en consideración para examinar la solicitud de tributación conjunta.

Interpuesto recurso contra el Finanzamt, el Finangericht acoge el recurso del Sr. Meindl, por lo que la administración tributaria alemana interpone recurso de casación ante el Bundesfinanzhof por las razones anteriormente expuestas, considerándose que el concepto de rendimientos debe determinarse exclusivamente según el derecho fiscal alemán y no según el derecho fiscal del Estado de procedencia de las rentas. El Bundesfinanzhof suspende el recurso y plantea la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye una vulneración del [artículo 52 del Tratado] que se deniegue a un contribuyente residente el régimen de tributación conjunta con su cónyuge, residente en Austria y del que no está separado, por el hecho de que este cónyuge haya obtenido más del 10 % de los ingresos de la unidad familiar y más de 24.000 DEM y que tales ingresos están exentos del impuesto con arreglo al Derecho austriaco?»

## 2. Comentario.

La sentencia aborda con nuevos perfiles la acción iniciada con la sentencia *Schumacker* de 14 de febrero de 1995, en torno a la aplicación de las *ventajas fiscales personales y familiares* a aquellas personas físicas que ejercen alguna de las libertades fundamentales, desplazándose de un Estado miembro a otro. En el presente caso, la libertad en juego es la libertad de establecimiento al desempeñar una profesión liberal la persona desplazada.

El caso es, sin embargo, distinto del supuesto planteado en la sentencia *Gschwind*, en la que se declaró que la concesión de una ventaja fiscal a las parejas no residentes si al menos el 90% de sus ingresos mundiales está sujeto a tributación en el Estado miembro en el que

se trabaja, o en caso de no alcanzar dicho porcentaje, que sus rentas de fuente extranjera exentas de gravamen en este Estado miembro no superen un determinado límite era compatible con el Tratado cuando se preserva la posibilidad de tener en cuenta su situación personal y familiar en el Estado de residencia.

El Tribunal de Justicia no entra a valorar si el requisito de la obtención del 90% del total de las rentas familiares en Alemania para poder acceder a las ventajas personales y familiares (del *splitting*) vulnera o supone una limitación al ejercicio de las libertades fundamentales. Por el contrario, y se desconoce si para tener que evitar pronunciarse sobre este recurrente tema de la fijación del límite de la comparabilidad entre residentes y no residentes, el Tribunal considera que a pesar de no obtener más del 90% de las rentas familiares en Alemania la situación es comparable con la de las unidades familiares cuyos miembros obtienen todas sus rentas en Alemania.

Para ello acude a considerar que la comparabilidad reside en el hecho de que el Sr Meindl es contribuyente residente en el Estado en cuyo territorio obtiene la totalidad de los *ingresos imponibles* de la unidad familiar. Además establece la comparación con aquellos sujetos cuyos cónyuges residan en el mismo Estado y obtengan en el mismo únicamente *rentas que no estén sujetas al impuesto* (p. 24 y 25). Siendo estas situaciones comparables y recibiendo un trato distinto por parte de Alemania (Estado de residencia del sujeto que obtiene la totalidad de los ingresos imponibles) Alemania instrumenta una discriminación prohibida por el artículo 52 del TCE (p. 30), al considerar al sr. Meindl como soltero y denegándole las ventajas fiscales personales y familiares previstas para los contribuyentes comparables.

Sin embargo, la apreciación de que las rentas sometidas a gravamen en el Estado de la residencia superan el 90% de los ingresos familiares se basa en el hecho de que las rentas obtenidas por el cónyuge no están sujetas *en el Estado de su residencia*, conforme a su normativa. El TJCE no entra a valorar si las rentas obtenidas por el cónyuge no residente debieran estar sometidas a gravamen en el Estado que debe aplicar las ventajas familiares ni si las rentas similares obtenidas por personas residentes habrían estado no sujetas en situaciones similares o comparables con las de la Sra. Meindl. Porque de estar sujetas, la comparación sería perfectamente legítima y el Sr. Meindl no obtendría más del 90% de las rentas imponibles familiares en Alemania y en consecuencia no debería poder beneficiarse de las ventajas familiares, salvo que el TJCE entrara a considerar que el requisito del 90% -o incluso el meramente cuantitativo de 24.000 DEM- vulnera la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento.

Por el contrario, el TJCE parece más interesado en garantizar la aplicabilidad de las ventajas personales y familiares a las personas que, al desplazarse como consecuencia del ejercicio de alguna de las libertades fundamentales, quedan imposibilitadas de aplicar dicho tratamiento *personal y familiar* de la imposición sobre la renta tanto en el Estado de origen como en el Estado de destino, actúen como Estado de la fuente o Estado de la residencia. Este parece ser el principio rector que cabe extraer de las sentencias dictadas en este campo, optando por esta visión *facilitadora del acceso a las ventajas fiscales y personales y familiares* antes que al señalamiento de unos requisitos normativos

fijos y rígidos de compatibilidad con el ordenamiento comunitario que casarían mal con la necesaria flexibilidad interpretativa de las libertades y principios comunitarios y con el respeto al ejercicio del poder tributario en materia de imposición directa por parte de los Estados miembros.

### 3. Fallo.

El artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) se opone a que el Estado miembro en el que reside un contribuyente le deniegue el régimen de tributación conjunta con su cónyuge, del que no está separado y que reside en otro Estado miembro, por el hecho de que este cónyuge haya obtenido en ese otro Estado miembro más del 10 % de los ingresos de la unidad familiar y más de 24.000 DEM, cuando los ingresos obtenidos por dicho cónyuge en ese otro Estado miembro están en él exentos del impuesto sobre la renta.

... ○ ...

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 8 de febrero de 2007

■ **Asunto:** C-435/07, *Investrand*

■ **Partes:** *Investrand Bv* y *Staatssecretaris van Financiën*

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartado 2 – Derecho a deducción – Costes relacionados con determinados servicios de asesoramiento recibidos en el marco de un procedimiento arbitral para determinar el importe de un crédito que forma parte del patrimonio de la empresa, pero que nació antes de que el acreedor estuviera sujeto al IVA

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

*Investrand* fue constituida el 22 de agosto de 1986. Era titular del 43,57 % de las acciones de *Cofex B.V.* (en lo sucesivo, «*Cofex*»), empresa dedicada a la confección. El 3 de agosto de 1989, *Investrand* vendió sus acciones de *Cofex* a la sociedad *HiTec Sports plc* (en lo sucesivo, «*HiTec Sports*»). En el marco de esta venta, se acordó que *Investrand* recibiría, además de una remuneración fija, una remuneración cuyo importe dependería de la evolución de los beneficios que *Cofex* obtuviera en los años 1989 a 1992.

Hasta el 1 de enero de 1993, la actividad de Investrand era la de una sociedad de cartera pasiva, que participaba en el capital social de otras sociedades pero sin inmiscuirse en la gestión de las mismas. Con anterioridad al 1 de enero de 1993, Investrand no realizó ninguna prestación a cambio de una remuneración. A partir de esa fecha, realizó actividades de gestión para Cofex a cambio de una remuneración, de conformidad con un acuerdo celebrado con esta última.

Al calcular la remuneración debida a Investrand sobre la base de los beneficios obtenidos por Cofex en el ejercicio 1992, surgió un litigio entre Investrand y HiTec Sports. En 1996, dicho litigio desembocó en un arbitraje, en el marco del cual se facturaron a Investrand una serie de gastos por servicios de asesoramiento jurídico. Investrand dedujo el IVA abonado por estos gastos, por importe de 8.495,5 NLG, en su declaración del ejercicio 1996.

Investrand dedujo el IVA abonado por estos gastos, por importe de 8.495,5 NLG, en su declaración del ejercicio 1996.

Como la Administración neerlandesa consideró que Investrand no tenía derecho a practicar tal deducción, le giró una liquidación complementaria. A raíz de una reclamación de Investrand, dicha Administración adoptó una resolución confirmatoria de esa liquidación complementaria. Investrand interpuso entonces un recurso contra esta resolución ante el Gerechtshof te Amsterdam. Dicho órgano jurisdiccional declaró que Investrand no tenía derecho a deducir las cuotas del IVA abonadas por los gastos de que se trataba, *dado que los servicios de asesoramiento le habían sido prestados en el marco de una actividad que, en el momento de los hechos, no ejercía en calidad de empresario, y puesto que dichos servicios no guardaban una relación directa e inmediata con una actividad realizada en tal calidad.*

Investrand interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof te Amsterdam ante el Hoge Raad der Nederlanden, alegando que la venta de acciones constituye una actividad económica en el sentido de la VI Directiva (refutado por el Hoge Raad), y alegando, en segundo lugar que, *al no vincular los gastos relacionados con los servicios de asesoramiento que contrató en 1996 a las actividades realizadas por ella, en calidad de empresario durante el ejercicio correspondiente a dicho año, sino al período en el que se vendieron las acciones y en el que todavía no tenía la condición de empresario, el Gerechtshof te Amsterdam hizo una interpretación errónea de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de junio de 2000, Midland Bank.*

Según dicho órgano jurisdiccional, el hecho de que, en el caso de autos, los gastos efectuados se refieran a una operación realizada en un período en el que Investrand no tenía la calidad de sujeto pasivo, en el sentido de la Sexta Directiva, impide considerar que exista una relación directa e inmediata con la actividad que ella realizaba como empresa y, por tanto, aboga a favor de la postura de denegar el derecho a deducción. En cambio, el hecho de que el crédito correspondiente a la remuneración adeudada a Investrand forme parte del patrimonio de la misma y que esta empresa incurra en gastos a cargo de este patrimonio con la finalidad de preservarlo podría llevar a entender que estos gastos forman parte de los gastos generales de la interesada y, por ende,

guardan una relación directa e inmediata con la actividad así realizada, de modo que el derecho a deducción está justificado.

Viendo la incertidumbre y la dificultad de constatar la existencia de una relación directa e inmediata con la actividad que ella realizaba como empresa, a pesar de que el crédito forme parte del patrimonio de la empresa, el Hoge Raad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

En relación con el derecho a deducción reconocido en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, ¿procede considerar que existe una relación directa e inmediata entre determinados servicios contratados por un sujeto pasivo y unas operaciones imponibles que este sujeto pasivo todavía tiene que realizar, cuando este sujeto pasivo ha contratado dichos servicios para que se fije el valor de un crédito dinerario que forma parte de su patrimonio, pero que nació en un período anterior a aquel en el que dicha persona tenía la calidad de sujeto pasivo a efectos del IVA?

## 2. Comentario.

El fallo del TJCE se enmarca dentro de la controvertida cuestión de la existencia de una relación directa e inmediata entre los gastos generadores del IVA y la actividad económica del sujeto pasivo que pretende deducírselo; y en un segundo plano, del momento a partir del cual nace el derecho a la deducción del IVA soportado y del de la vinculación del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización de actividades económicas.

Conforme al artículo 17 de la Sexta Directiva IVA, apartados 1 y 2 (en la actualidad, artículos 167 y 168.a) de la Directiva 112/2006),

“1.El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

- a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

Desde la búsqueda de la neutralidad pretendida, el sistema ideado por la Sexta Directiva pretende liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas a IVA. El TJCE considera necesaria ‘la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho’ (p. 23).

En atención a la interpretación que de dicho precepto han formulado las sentencias Midlan Bank, Abbey Nacional, Wellcome Trust y Factoring, el TJCE considera que:

- La venta de acciones realizada por una empresa como la del asunto principal no constituye en sí misma una actividad económica.
- Tampoco son asimilables a tal actividad las gestiones iniciadas por un sujeto pasivo, por su propia cuenta, para cobrar un crédito o fijar el valor del mismo, ... dado que el eventual fruto de las mismas resulta de la mera circunstancia de ser titular del crédito en cuestión y no es la contrapartida de ninguna actividad económica a los efectos de la Sexta Directiva.
- No puede compararse la actividad de venta de acciones en nombre propios, con una actividad realizada en el marco de un contrato oneroso de factoring y en asumir el riesgo de insolvencia de los deudores a cambio de recibir una comisión del cliente que, de este modo se libera del riesgo de impago. En este último caso el cobro de créditos se realiza en beneficio de terceros y a cambio de una remuneración de modo que sí puede calificarse como actividad económica (p. 27).
- De estas premisas el Tribunal deduce que "Dado que ni la venta de acciones, ni las gestiones realizadas por Investrand con respecto a su crédito frente a HiTec Sports son operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, no puede considerarse que los gastos relacionados con los servicios de asesoramiento objeto de controversia en el asunto principal guarden una relación directa e inmediata con una o varias operaciones específicas que den derecho a deducción" (p. 28).

La segunda de las consideraciones efectuadas por el Tribunal se refiere al análisis del supuesto en el que aun cuando no existe una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta, pudiendo considerarse que dichos costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica (Midland Bank, p. 23 y 31 y Kretztechnik, p. 36).

El TJCE concluye que tampoco se da esta condición en el supuesto de autos, aportando algunos Estados miembros que, además, esta operación tuvo lugar en un momento en que Investrand todavía no era sujeto pasivo a efectos del IVA. Sostiene su posición en el hecho de que "en los autos no aparece ningún dato que permita sostener que, si Investrand no hubiera realizado a partir del 1 de enero de 1993 actividades económicas sujetas al IVA, no habría recurrido a los servicios de asesoramiento controvertidos en el litigio principal. Por consiguiente, con independencia de que hubiera realizado tales actividades a partir de dicha fecha, Investrand habría contratado estos servicios con el fin de preservar la contrapartida pecuniaria de la venta de acciones a HiTec Sports celebrada en 1989" (p. 32).

De ahí el TJCE infiere que 'no cabe considerar que Investrand incurriera en los gastos correspondientes a dichos servicios para sus propias necesidades y en relación con sus actividades sujetas a tributación' (p. 33). El Tribunal parece exigir por tanto que dichos gastos se deban exclusivamente a tales actividades, y en caso contrario no puede considerarse que guarden una relación directa e inmediata con ellas, no siendo posible la deducción del IVA soportado correspondiente.

### 3. Fallo.

El artículo 17, apartado 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 los costes de los servicios de asesoramiento a los que un sujeto pasivo ha recurrido con el fin de determinar el importe de un crédito que forma parte del patrimonio de su empresa y que se refiere a una venta de acciones celebrada antes de que el sujeto pasivo tuviera la condición de tal a efectos del impuesto sobre el valor añadido, no presentan, a falta de datos que demuestren que estos servicios se deben exclusivamente a la actividad económica del sujeto pasivo, a efectos de esta Directiva, una relación directa e inmediata con dicha actividad y, por ende, no dan derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por dichos costes.

... ○ ...

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 15 de febrero de 2007

■ **Asunto:** C-345/04

■ **Partes:** Centro Equestre Da Leziria Grande, Lda.Y Bundesamt für Finanzen

■ **Síntesis:** Libre prestación de servicios – Legislación tributaria – Impuesto sobre sociedades – Espectáculos y clases de doma organizados en un Estado miembro por una sociedad establecida en otro Estado miembro – Cómputo de los gastos profesionales – Requisitos – Relación económica directa con los ingresos obtenidos en el Estado en el que se ejerce la actividad

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Según la normativa alemana, en concreto el artículo 50, apartado 5, cuarta frase, número 3, de la EStG 1997, que se aplicaba retroactivamente al ejercicio de 1996:

«Un sujeto pasivo por obligación real, cuyos ingresos estén sometidos a la retención en la fuente con arreglo al artículo 50 a, apartado 4, números 1 o 2, [puede] solicitar la devolución total o parcial del impuesto retenido y percibido. La devolución está supeditada a la

condición de que los gastos de explotación o gastos profesionales que tengan un vínculo económico directo con estos rendimientos superen el 50 % de estos rendimientos.»

Sin embargo, los sujetos pasivos por obligación personal pueden deducir de sus ingresos imponibles en dicho Estado miembro la totalidad de los gastos correspondientes a manifestaciones de carácter artístico o deportivo que hayan tenido lugar en el territorio de éste. Es esta diferencia de trato entre residentes y no residentes la que es objeto de controversia con la intención de verificar si resulta contraria a la libre prestación de servicios garantizada por el TCE (en la actualidad, art. 49).

Sobre esta base, Leziria Grande (CELG) es una sociedad de capital portuguesa cuyo domicilio y dirección se hallan en Portugal. En Alemania CELG es sujeto pasivo por obligación real del impuesto de sociedades, que sólo adeuda por los rendimientos obtenidos en dicho Estado miembro. En 1996, CELG participó en una gira de representaciones y lecciones de doma ecuestres en catorce ciudades de distintos Estados de la Unión Europea, once de ellas situadas en Alemania. Tras soportar la retención correspondiente, CELG solicitó al Bundesamt la devolución del impuesto de sociedades que se le había retenido en la fuente sobre los ingresos percibidos por ella en Alemania, por un importe de 71.758 DEM.

Se basó para ello en un extracto certificado del balance portugués compulsado que contenía un listado de gastos referentes al total de la gira llevada a cabo en 1996. Este listado incluía costes de comunicaciones, de viajes, de alojamiento, de publicidad, de personal y gastos corrientes con los caballos, gastos de agua y electricidad, costes de veterinarios y medicamentos, gastos de herramienta, de equipamiento de los caballos así como de los jinetes, de transporte en camión y de asesoría fiscal, además de las amortizaciones de los caballos.

Posteriormente CELG alegó también otros costes, relativos a gastos de contabilidad y cánones por licencias. Imputó 1/14 de la totalidad de los costes a los ingresos obtenidos en Alemania.

El Bundesamt o Administración Tributaria alemana denegó inicialmente la devolución por no haberse aportado los documentos originales que acreditaran los gastos alegados. La posterior reclamación se desestimó por la inexistencia de una relación económica directa entre determinados gastos declarados y los rendimientos percibidos en Alemania. Interpuesto un recurso ante el Finanzgericht Köln, se desestimó el recurso por considerar que:

algunos de los gastos alegados carecían de relación directa con los rendimientos sometidos al impuesto en Alemania; no superaban el 50 % de dichos rendimientos.

Contra dicha decisión Leziria interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof que observó que los gastos directamente relacionados con los rendimientos no superaban el 50% de los rendimientos, y que la alegación de la existencia de gastos generales es incierta, en torno a su naturaleza, composición e importe, aunque con ellos se supere el 50%. Aún así, y atendiendo al pronunciamiento del Tribunal de Justicia en Geritsee decide suspender el procedimiento y plantear la siguiente cuestión prejudicial:

¿Debe considerarse contrario al artículo 59 del Tratado CE el hecho de que un sujeto pasivo por obligación real en Alemania que es nacional de un Estado miembro sólo pueda solicitar la devolución del impuesto que grava los rendimientos obtenidos en dicho país y que ha sido objeto de retención en la fuente cuando los gastos profesionales que tienen un vínculo económico directo con dichos rendimientos sean superiores a la mitad de éstos?

## 2. Comentario.

La sentencia Leziria Grande viene a continuar el trazo iniciado con la sentencia Gerritse C-234/01 y vuelve a colocar a la configuración del objeto de imposición de la obligación real de contribuir o la imposición sobre la renta de los no residentes –sin establecimiento permanente– en la encrucijada. A pesar de que los Convenios de doble imposición otorgan competencia tributaria para someter a gravamen dichas rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente al Estado de la fuente cuando las obtiene un artista o deportista, o se derivan de las actuaciones artísticas o deportivas, el ejercicio de dicha competencia tributaria debe realizarse en consonancia con las exigencias comunitarias, entre las que se encuentra la de garantizar la libre prestación de servicios.

La libre prestación de servicios exige la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios impuesta por estar establecido en un Estado miembro distinto de aquél en el que se efectúe la prestación, tal como nos recordó el TJCE en la sentencia Scorpio (p. 31). La puesta en escena de dicha exigencia echa al traste las expectativas de los Estados miembros de mantener la vigencia de la *incomparabilidad de situaciones en las que se encuentran residentes y no residentes* frente al trato que reciben por parte del Estado en materia de imposición sobre la renta y que con tanto ahínco defendieron en la elaboración de la sentencia Schumacker. De ahí que, en Leziria Grande, el Tribunal viene a consolidar la visión del objeto de la imposición sobre la renta de no residentes que se plasmó en las sentencias Gerritse y Scorpio.

Téngase en cuenta que el Tribunal de Justicia no exige que los no residentes deban poder deducirse los gastos en los que incurren para la obtención de las rentas sometidas a gravamen, sino únicamente que se los puedan deducir en las mismas condiciones que lo pueden hacer los contribuyentes no residentes, para evitar que dicho trato discriminatorio genere una restricción a la libre prestación de servicios por parte del sujeto no residente.

Desde esta perspectiva, el Tribunal acepta las exigencias del principio de territorialidad, según el cual un régimen fiscal conforme al cual, para calcular la base imponible del impuesto de los sujetos pasivos no residentes en un Estado miembro determinado, únicamente se tienen en cuenta los beneficios y las pérdidas que procedan de su actividad en dicho Estado, es conforme con el principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y reconocido por el Derecho comunitario.

Sin embargo, reconoce la exigencia de igualdad de trato que debe presidir el tratamiento de los gastos profesionales con relación directa con la actividad ejercida por residentes y

no residentes. “Por lo que se refiere a los gastos profesionales que tengan una relación directa con la actividad ejercida por un no residente en un Estado miembro y que hayan generado en él ingresos imposables, su cómputo debe realizarse, en principio, en este Estado si los ingresos netos obtenidos por los residentes están sujetos a tributación después de la deducción de dichos gastos. En efecto, en el apartado 27 de su sentencia *Gerritse*, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, para el cómputo de tales gastos, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable. Por consiguiente, en la medida en que un Estado miembro concede a los residentes la posibilidad de deducir tales gastos, no puede, en principio, impedir el cómputo de los mismos en el caso de los no residentes” (p. 23).

El Tribunal, sin embargo, no entra a valorar la determinación de los gastos que guardan una relación directa con las rentas obtenidas en Alemania; cuestión que, por ser fáctica y de orden interno remite al órgano jurisdiccional nacional.

Sin embargo, a pesar de dicha remisión el Tribunal declara que el artículo 59 del Tratado no se opone a que una normativa nacional supedita la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales cuyo cómputo solicita el contribuyente tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el marco de una actividad ejercida en el territorio del Estado miembro interesado, *siempre y cuando sean considerados como tales todos los gastos que son indisociables de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos*. (p. 27).

Parece con ello dar un paso más en la reafirmación del objeto de gravamen de la imposición sobre la renta de no residentes, considerando la exigencia de atribuir los gastos *indisociables* a la renta sometida a gravamen, evitando la referencia comparativa o sin condicionarlo al hecho de que ese sea el tratamiento recibido por los contribuyentes residentes.

Desde esa perspectiva, el derecho comunitario obliga a replantear (o simplemente a plantear) el tema de la asignación, atribución o reparto de gastos o costes, y no sólo de rentas, entre las diferentes jurisdicciones tributarias (Estados miembros), cuestión que no es objeto de tratamiento por las normas de derecho tributario internacional, con la excepción referida del tratamiento de los establecimientos permanentes. Y lo hace precisamente por considerar que la respuesta unilateral que se da a dicho tratamiento puede no ser acorde con las exigencias del ordenamiento comunitario. Es cierto que tomar en cuenta gastos asociados a una actividad pero generados fuera del territorio de la imposición puede generar problemas derivados de la falta de control efectivo, de evasión o de doble cómputo de los gastos; pero dichos problemas no pueden resolverse con el establecimiento de mecanismos unilaterales desproporcionados e innecesarios porque suponen una restricción injustificada al ejercicio de las libertades fundamentales.

Así lo afirma el TJCE al analizar el requisito de que los gastos deducibles deben superar el 50% de los ingresos para poder admitir su deducibilidad. Esta exigencia contenida en la

legislación alemana es una restricción injustificada (p. 28,31 y 37), sin que pueda aceptarse como justificación la necesidad de evitar el *doble cómputo de los gastos* (p. 33).

La argumentación empleada por el TJCE para desautorizar el criterio de justificación es sorprendente, al huir del parámetro de la proporcionalidad como criterio de enjuiciamiento de la medida. Por el contrario, considera que el doble cómputo de los gastos se puede evitar por dos motivos:

por la existencia de mecanismos de cooperación interadministrativa para comunicar dichos datos, tanto en la ley interna alemana (Convenios) como en la Directiva.

Porque el Estado de residencia aplica el *método de imputación*. (p. 37).

A juicio del Tribunal de Justicia, el método de imputación aplicado por el Estado de la residencia impide la doble consideración de los gastos. “No está justificada la restricción a la libre prestación de servicios ocasionada por una normativa nacional que supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos en el Estado miembro de que se trata por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales directamente relacionados con estos rendimientos superen la mitad de éstos. Por consiguiente, procede afirmar que el artículo 59 del Tratado se opone a una normativa de estas características” (p. 37).

Cabría dudar, en cambio de si la respuesta habría sido distinta si el Estado de la residencia hubiera aplicado el método de exención para eliminar la doble imposición. En cuyo caso debiera plantearse si el Tribunal opta por un análisis unilateral o dual de la compatibilidad de las normas tributarias comunitarias con el ordenamiento comunitario, y de si el Tribunal supedita la violación del ordenamiento comunitario por parte de la normativa tributaria de un Estado a la respuesta que dé otro Estado ante esta situación. El Tribunal en otras ocasiones ha rechazado este planteamiento pero con la argumentación del caso *Leziria Grande* quedan dudas de que esa afirmación resulte tan tajante.

### 3. Fallo.

El artículo 59 del Tratado CE (actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el procedimiento principal, en la medida en que ésta supedita la devolución del impuesto sobre sociedades retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales cuyo cómputo solicita a tal fin el sujeto pasivo tengan una relación económica directa con los rendimientos obtenidos en el marco de una actividad ejercida en el territorio del Estado miembro interesado, siempre y cuando sean considerados como tales todos los gastos que son indisolubles de esta actividad, con independencia del lugar o del momento en que se incurre en ellos. En cambio, el referido artículo se opone a tal normativa nacional en la medida en que ésta supedita la devolución al sujeto pasivo del citado impuesto al requisito de que estos mismos gastos profesionales sean superiores a la mitad de dichos rendimientos.

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 1 de marzo de 2007

■ **Asunto:** C-391/05, Jan de Nul

■ **Partes:** Jan de Nul NV y Haptzollamt Oldenburg

■ **Síntesis:** Impuestos especiales – Exención del impuesto sobre los hidrocarburos – Directiva 92/81/CEE – Concepto de “navegación en aguas comunitarias

### I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Jan De Nul, que es la demandante en el litigio principal y se dedica a actividades de ingeniería hidráulica, solicitó disfrutar de una exención del impuesto correspondiente a determinadas cantidades de hidrocarburos consumidas para el funcionamiento de la draga-gánguil denominada «Christoforo Colombo», una máquina que tiene una capacidad de 10.062 toneladas, por lo que se refiere a las operaciones de dragado realizadas en el Elba del 19 de octubre al 17 de diciembre de 1999, en el sector del río comprendido entre Hamburgo y Cuxhaven.

La draga-gánguil permite extraer del fondo del agua arena, grava y otros materiales, conduciéndolos a la cántara de la draga con el agua aspirada. Posteriormente, se transportan estos materiales a lugares donde se vierten o se evacúan.

El 3 de abril de 2000, Jan De Nul declaró las cantidades de hidrocarburos consumidas durante las operaciones de succión y vertido de los materiales. Más tarde, el Haptzollamt indicó a dicha sociedad que debía pagarse también el impuesto sobre los hidrocarburos correspondiente a las cantidades consumidas en los desplazamientos sin carga de la máquina y en las maniobras realizadas por ésta en el curso de dichas operaciones. Por dicha declaración complementaria, formalizada el 15 de noviembre de 2000 se originó una deuda tributaria de 183.127 DEM.

Jan De Nul reclama solicitando la desgravación de la referida suma, y tras su desestimación interpone recurso ante el Finanzgericht Hamburg para obtener la exención del impuesto correspondiente a las cantidades de hidrocarburos consumidas no para la explotación de la propia draga, sino para sus desplazamientos.

#### Para ello Jan de Nul alegó:

- la actividad de la draga gánguil se asemeja a la de un buque mercante especializado, que se beneficia de la exención del artículo 8.1.c) de la Directiva 92/81, con independencia del objeto del trayecto de dicha draga.

Posteriormente el Hauptzollamt modificó la declaración complementaria reconociendo la posible aplicación de la exención del impuesto prevista en la normativa tributaria interna alemana, reduciendo la deuda tributaria en 164.372 DEM, en atención a una sentencia dictada el 3 de febrero de 2004 por el Bundesfinanzhof.

Desde ese momento el litigio quedó limitado a saber si Jan De Nul debía pagar el impuesto especial por las cantidades de hidrocarburos consumidas durante las maniobras necesarias para las operaciones de dragado, por lo que resulta necesario aclarar el concepto 'navegación en las aguas comunitarias' a las que se refiere la Directiva. Por ello el Finanzgericht Hamburg suspendió el procedimiento y planteó al TJCE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- a) ¿Cómo ha de delimitarse el concepto de aguas comunitarias recogido en el artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, respecto del concepto de vías navegables interiores recogido en el artículo 8, apartado 2, letra b), [...] de dicha Directiva?
- b) ¿La explotación en aguas comunitarias de una draga succionadora de arrastre (denominada «draga-gánguil») debe considerarse en su conjunto como navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, o ha de distinguirse entre los diferentes tipos de actividades que se realizan durante una intervención?

## 2. Comentario.

La sentencia tiene por objeto aclarar la interpretación del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12), 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 92/81»).

El Tribunal recuerda que la interpretación de términos comunitarios no definidos en la normativa comunitaria debe realizarse teniendo en cuenta en particular, el contexto y la finalidad perseguida por la normativa de la que dicha disposición forma parte (véase la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C17/03, Rec. p. 14983, apartado 41 y la jurisprudencia allí citada) (p. 20).

Sobre dicha base el Tribunal considera que debe entenderse que “el concepto de aguas comunitarias incluye todas aquellas en las que se practica normalmente la navegación marítima con fines comerciales. La citada navegación se refiere a la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos aquellos de mayor capacidad” (p. 26).

Concluye además que “el régimen facultativo previsto en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81 únicamente puede tener carácter residual, en el sentido de que sólo será aplicable a la navegación en las vías navegables interiores cuando ésta se rea-

lice fuera de las aguas en las que pueda practicarse la navegación marítima con fines comerciales” (p. 31).

**Se apoya en los siguientes argumentos:**

- Según los Considerandos tercero y quinto de la Directiva 92/81, ésta tiene por objeto establecer, por una parte determinadas definiciones comunes para los hidrocarburos sometidos al sistema general de los impuestos especiales y, por otra, determinadas exenciones relativas a dichos hidrocarburos y obligatorias en el ámbito comunitario.
- La finalidad de esas definiciones comunes y de las exenciones es promover el establecimiento y el correcto funcionamiento del mercado interior y establecer un régimen armonizado para las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos en el ámbito comunitario.
- Las definiciones relativas a los productos y las exenciones a dichos productos deben recibir una interpretación autónoma, basada en el tenor de las disposiciones de que se trata y en los objetivos que persigue esta Directiva.
- La interpretación autónoma es necesaria para respetar la obligación de no gravar con el impuesto especial los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en determinadas actividades enunciadas en el artículo 8.1 de la Directiva 92/81.
- Se evita de este modo la quiebra de la seguridad jurídica y la creación de desigualdades de trato entre los operadores económicos afectados.
- La exención obligatoria de determinados hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación en aguas comunitarias tiene por objetivo facilitar los intercambios comerciales intracomunitarios, en particular el tráfico de mercancías y la libre prestación de servicios que puedan realizarse en las aguas mencionadas.
- La exención busca promover la igualdad de determinadas condiciones fiscales en las que operan las empresas de transporte o de otros servicios que surcan las referidas aguas.
- Con dicha interpretación se garantiza la igualdad de condiciones económicas entre los puertos marítimos de la Comunidad, independientemente de la situación geográfica de cada puerto con respecto a la costa más cercana, a partir de los cuales se realizan las actividades antes mencionadas.
- El régimen establecido por el artículo 8, apartado 2, de la Directiva 92/81, que se refiere a la posible aplicación, por los Estados miembros, de exenciones o de reducciones totales o parciales del tipo impositivo aplicable a los hidrocarburos o a otros productos destinados a los mismos usos utilizados bajo control fiscal y, en particular, el concepto de navegación en vías navegables interiores, que figura en el citado apartado 2 de la letra b), no puede constituir un elemento de interpretación determinante por lo que respecta al alcance de las exenciones obligatorias previstas en el apartado 1 del referido artículo.

- Sólo así se garantiza la libre circulación de los hidrocarburos en el mercado interior y se evitan las distorsiones de competencia que podrían derivarse del hecho de que las estructuras de los impuestos indirectos varíen de un Estado miembro a otro.

En relación a la segunda cuestión, el Tribunal refiere a la sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, apartado 23, para concretar el concepto de 'navegación' a los efectos del artículo 8.1.c) de la Directiva indicando que "cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto especial armonizado prevista por dicha disposición" (p.36). Asimismo, en la sentencia indicada se advirtió ya que "la misma disposición no contiene distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación contemplada, dado que las distorsiones de la competencia que las disposiciones de la referida Directiva pretenden evitar pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate."

### **De ello el Tribunal infiere que:**

El objeto del trayecto realizado es irrelevante, siempre que se trate de una navegación que implique una prestación de servicios a título oneroso.

La draga-gánguil reúne las características técnicas necesarias para la navegación que le permiten realizar tal prestación de servicios.

Las maniobras realizadas por una draga-gánguil durante operaciones de succión y vertido de materiales, es decir, los desplazamientos inherentes a la ejecución de actividades de dragado, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del concepto de «navegación», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81.

### **3. Fallo.**

- 1) El concepto de «aguas comunitarias», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, se refiere a todas las aguas que pueden surcar la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos los de mayor capacidad, que pueden circular por vías marítimas con fines comerciales.
- 2) Las maniobras realizadas por una draga-gánguil durante operaciones de succión y vertido de materiales, es decir, los desplazamientos inherentes a la ejecución de actividades de dragado, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del concepto de «navegación», en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81, en su versión modificada por la Directiva 94/74.

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 6 de marzo de 2007

■ **Asunto:** C-292/04, Meilicke

■ **Partes:** Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde, Marina Stöffler, y Finanzamt Bonn-Innenstadt.

■ **Síntesis:** Impuesto sobre la renta – Crédito fiscal sobre los dividendos repartidos por sociedades residentes – Artículos 56 CE y 58 CE – Limitación temporal de los efectos de la sentencia

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El difunto Sr. H. Meilicke, que estaba domiciliado en Alemania, poseía acciones de sociedades establecidas en los Países Bajos y en Dinamarca. Entre 1995 y 1997 obtuvo, en este concepto, dividendos por un importe total de 39.631,32 DEM, es decir, de 20.263,17 euros.

Mediante escrito de 30 de octubre de 2000, los demandantes del procedimiento principal solicitaron al Finanzamt un crédito fiscal equivalente a 3/7 de estos dividendos, que debía deducirse del impuesto sobre la renta liquidado al Sr. H. Meilicke.

El Finanzamt denegó esta solicitud debido a que el impuesto de sociedades que grava a una sociedad sujeto pasivo del impuesto de sociedades en Alemania por obligación personal es el único que puede imputarse al impuesto sobre la renta.

Los demandantes en el procedimiento principal interpusieron ante el Finanzgericht Köln un recuso contra esta decisión.

En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿El artículo 36, apartado 2, número 3, de la [EStG], según el cual únicamente se deduce del impuesto sobre la renta el impuesto sobre sociedades al que están sujetas una sociedad o una asociación de personas por obligación personal por un importe de tres séptimos de los ingresos en el sentido del artículo 20, apartado 1, números 1 o 2, de la EStG, es compatible con los artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letra a), y 3?»

### 2. Comentario.

La sentencia Meilicke viene a consolidar la doctrina del TJCE iniciada en la sentencia Verkooyen en torno a la eliminación de las restricciones a la libre circulación de capitales derivada del diferente tratamiento de los dividendos entrantes procedentes de entidades residentes y de entidades residentes en otros Estados. El Tribunal se reafirma en las consi-

deraciones que en su momento realizó en esa sentencia y que sedimentó en las sentencias Manninen y Lenz, por lo que no vamos a incidir de nuevo en estas sentencias ya comentadas en números anteriores de la Revista.

A juicio del Tribunal, “el crédito fiscal previsto por la normativa fiscal alemana controvertida en el procedimiento principal tiene por objeto, al igual que el previsto por la normativa fiscal finlandesa descrita en la sentencia Manninen, antes citada, evitar la doble imposición de los beneficios de las sociedades alemanas distribuidos entre los accionistas imputando el impuesto devengado por la sociedad que distribuye dividendos en concepto de impuesto de sociedades al impuesto devengado por el accionista en concepto de impuesto sobre la renta que grava los rendimientos del capital. De este sistema resulta, en definitiva, que sólo se grava al accionista por sus dividendos en la medida en que no haya sido gravada la sociedad en concepto de beneficios (véase, en este sentido, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 20).

Dado que el crédito fiscal se aplica únicamente a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Alemania, dicha normativa perjudica a las personas sujetas al pago del impuesto sobre la renta en este Estado miembro por obligación personal que perciben dividendos de sociedades establecidas en otros Estados miembros. En efecto, estas personas están sujetas al pago del impuesto sin poder acogerse a la imputación, al impuesto que grava los rendimientos del capital, del impuesto de sociedades adeudado por estas sociedades en el Estado en que están establecidas (véase, en este sentido, la sentencia Manninen, antes citada, apartado 20)”. (p. 21 y 22).

#### **La restricción se produce de forma doble:**

- al disuadir a las personas sujetas en Alemania por obligación personal de invertir sus capitales en sociedades establecidas en otros Estados miembros;
- al suponer un obstáculo para las sociedades establecidas en otros Estados miembros para la captación de capitales en Alemania.

El Tribunal con ello no *obliga* a eliminar la doble imposición económica internacional de dividendos al Estado de residencia del sujeto receptor, sino únicamente a eliminar las diferencias de trato que puedan existir entre los dividendos entrantes procedentes de otro país y los procedentes del mismo país de residencia que generen una situación más gravosa para los primeros.

La cuestión principal que dilucida la sentencia Meilicke y sobre la que se había generado una importante expectación reside en la posible y esperada precisión de la doctrina de la limitación de los efectos temporales de las sentencias del TJCE, sobre todo si atendemos a las Conclusiones del Abogado General y a la previsibilidad del fallo en el punto anteriormente comentado.

Sin embargo, en este punto el Tribunal tampoco realiza matización o precisión alguna sobre la doctrina previa del Tribunal, lo que sin duda alguna, genera importantes desencuentros entre

la doctrina especializada que esperaban algún tipo de precisión a la vista de las diferentes opciones que había planteado el Abogado General Tizzano el 10 de noviembre de 2005.

La posición del Tribunal puede resumirse del siguiente modo:

la interpretación que el TJCE, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, hace de una norma de Derecho comunitario, aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor.

La norma que ha sido interpretada de ese modo por el TJCE puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.

Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe.

Tal limitación únicamente puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada. Esta afirmación se justifica por el hecho de que:

Es necesario un momento único de determinación de los efectos en el tiempo de la interpretación solicitada que realiza el TJCE de una disposición de derecho comunitario.

Este principio se propone para garantizar la igualdad de trato de todos los Estados miembros y de los demás justiciables frente a este derecho y cumple, de esa manera, las exigencias que impone el principio de seguridad jurídica.

El Tribunal considera clave la precisión efectuada en el apartado 62 de la Sentencia Verkooijen, a partir de la cual resulta claro que "el Derecho comunitario se opone a una disposición legislativa de un Estado miembro que supedita la concesión de una exención de impuesto sobre la renta que grava los dividendos abonados a los accionistas que sean personas físicas al requisito de que dichos dividendos sean repartidos por sociedades domiciliadas en dicho Estado miembro". (p.38)

El Tribunal reconoce, por tanto, que la *aclaración* de los derechos que confiere el derecho comunitario a los contribuyentes se concreta a partir de la sentencia Verkooijen, pero rehúye limitar los efectos temporales de dicha aclaración al momento de dicha sentencia porque no lo realizó en la misma sentencia. El Tribunal parece, de este modo, considerar que debiera haber limitado los efectos derivados de la sentencia Verkooijen, pero no entra a analizar porqué no lo hizo en aquel momento, siendo que los derechos (incierto e incluso imprevisibles) que se inferían de la misma sólo se *aclaran* con la sentencia en cuestión.

El Tribunal se limita, por el contrario, a afirmar: "Pues bien, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia no limitó en el tiempo los efectos de dicha sentencia" (p. 39).

En otras palabras, reconoce que no es el momento de limitar los efectos *a posteriori* pero tampoco hace examen de enmienda para cuando pueda existir un caso en el que se dilucide una cuestión de la que deriva una interpretación incierta, imprevisible y desconocida de las exigencias derivadas del ordenamiento comunitario y que sólo puede ser objeto de aplicación *tras la interpretación aclarativa* realizada por el TJCE, pero nunca antes, y por tanto siempre otorgando un efecto claramente retroactivo a la misma.

### 3. Fallo.

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal en virtud de la cual, cuando una sociedad de capital reparte dividendos, el accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal obtiene un crédito fiscal, calculado en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto de impuesto de sociedades, si la sociedad que los distribuye está establecida en el mismo Estado miembro, pero no si dicha sociedad está establecida en otro Estado miembro.

... ○ ...

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 13 de marzo de 2007

■ **Asunto:** C-524/04, *Thin Cap Group*

■ **Partes:** Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation y Commissioners of Inland Revenue

■ **Síntesis:** Libertad de establecimiento – Libre circulación de capitales – Impuesto sobre sociedades – Intereses de un préstamo abonados a una sociedad vinculada que reside en otro Estado miembro o en un país tercero – Calificación de los intereses como beneficios distribuidos – Coherencia del sistema tributario – Evasión fiscal

### 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El litigio principal se inscribe en la categoría de «group litigation [demanda colectiva]» sobre la subcapitalización («Thin Cap Group Litigation»), constituida por varias reclamaciones de restitución y/o compensación interpuestas por unos grupos de sociedades contra los Commissioners of Inland Revenue ante la High Court of Justice (England & Wales),

Chancery Division, a raíz de la sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst (C324/00, Rec. p. II 1779).

Cada uno de los asuntos elegidos por el órgano jurisdiccional remitente como asuntos «piloto» a efectos de la presente petición de decisión prejudicial se refiere a una sociedad residente en el Reino Unido que es propiedad, directa o indirectamente, en al menos un 75 % de una sociedad matriz no residente y que ha obtenido un préstamo, bien de ésta, bien de otra sociedad no residente propiedad, directa o indirectamente, en al menos un 75 % de esta misma sociedad matriz.

Por un lado, se trata de préstamos concedidos a una sociedad residente en el Reino Unido por una sociedad domiciliada en otro Estado miembro; sociedades que pertenecen, ambas, al mismo grupo de sociedades a cuya cabeza se encuentra una sociedad matriz domiciliada en este último Estado. Así ocurre en algunos de estos asuntos «piloto», a saber, los relativos a los grupos Lafarge y Volvo, en los que la sociedad prestamista y la sociedad matriz están domiciliadas en un mismo Estado miembro, en este caso, en Francia y en Suecia, respectivamente.

Por otro lado, algunos de dichos asuntos «piloto» se refieren a una sociedad residente en el Reino Unido que pertenece a un grupo de sociedades a cuya cabeza se encuentra una sociedad matriz domiciliada en un país tercero, a saber, los Estados Unidos de América, y que ha obtenido un préstamo de otra sociedad del mismo grupo residente, ésta, bien en otro Estado miembro (caso de una primera categoría de reclamaciones del grupo Caterpillar, relativas a un préstamo concedido por una sociedad prestamista domiciliada en Irlanda), bien en un país tercero (caso de una segunda categoría de reclamaciones del grupo Caterpillar, relativas a un préstamo concedido por una sociedad prestamista domiciliada en Suiza), o incluso en otro Estado miembro pero que actúa a través de una sucursal residente en un país tercero (caso del grupo PepsiCo, en el que la sociedad prestamista está situada en Luxemburgo aunque actúa mediante una sucursal establecida en Suiza).

Según la resolución de remisión, algunas sociedades demandantes convirtieron una parte de dichos préstamos en fondos propios a fin de evitar que, en virtud de la legislación vigente en el Reino Unido, los intereses pagados por el saldo de dichos préstamos se calificaran de beneficios distribuidos. Algunas de las demandantes en el litigio principal concluyeron un acuerdo con la Administración tributaria del Reino Unido sobre el modo en que se aplicaría dicha legislación, acuerdo que establecía los criterios conforme a los que la referida Administración tributaria iba a evaluar los préstamos que se han de conceder dentro del grupo de sociedades a lo largo de los próximos años.

A raíz de la sentencia Lankhorst-Hohorst, antes citada, las demandantes en el litigio principal interpusieron reclamaciones de restitución y/o compensación relativas a las desventajas fiscales que se habían producido por haberles aplicado la legislación del Reino Unido, entre ellas, en concreto, el exceso de impuesto sobre sociedades pagado a raíz de la resolución de la Administración tributaria del Reino Unido de no admitir, como deducción de sus beneficios imposables, los intereses abonados y/o de limitar tal deducción, así como el

exceso de impuesto que resultó de la conversión, por dichas sociedades, de fondos tomados a préstamo en fondos propios.

En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Es contrario a los artículos 43 CE, 49 CE o 56 CE que un Estado miembro (en lo sucesivo, “Estado de la sociedad prestataria”) mantenga vigentes y aplique disposiciones como las establecidas en los artículos 209, 212 y anexo 28AA de la [ICTA, en lo sucesivo, “disposiciones nacionales”] que imponen restricciones a la facultad de una sociedad residente en dicho Estado miembro (en lo sucesivo, “sociedad prestataria”) de deducir a efectos fiscales los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad matriz directa o indirecta residente en otro Estado miembro, en circunstancias en las que la sociedad prestataria no quedaría sujeta a tales restricciones si la sociedad matriz hubiera sido residente en el Estado de la sociedad prestataria?
- 2) ¿Qué incidencia tiene, en su caso, en la respuesta a la primera cuestión el hecho de que:
  - a) el préstamo financiero no sea concedido por la sociedad matriz de la sociedad prestataria, sino por otra sociedad (en lo sucesivo, “sociedad prestamista”) del mismo grupo de sociedades, cuya sociedad matriz directa o indirecta sea la misma que la de la sociedad prestataria, y que tanto la sociedad matriz común como la sociedad prestamista sean residentes en Estados miembros distintos del Estado de la sociedad prestataria;
  - b) la sociedad prestamista sea residente en un Estado miembro distinto del de la sociedad prestataria, pero todas las sociedades matrices, directas o indirectas, comunes a la sociedad prestataria y a la sociedad prestamista sean residentes en un tercer país;
  - c) todas las sociedades matrices, directas o indirectas, comunes a la sociedad prestamista y a la sociedad prestataria sean residentes en terceros países, y la sociedad prestamista sea residente en un Estado miembro distinto del de la sociedad prestataria, pero conceda el préstamo financiero a la sociedad prestataria a través de una sucursal de la sociedad prestamista establecida en un tercer país;
  - d) la sociedad prestamista y todas las sociedades matrices, directas o indirectas, comunes a la sociedad prestamista y a la sociedad prestataria sean residentes en terceros países?
- 3) ¿Incide en las respuestas a las cuestiones prejudiciales primera y segunda el hecho de que pudiera demostrarse que los empréstitos constituían un abuso de derecho o formaban parte de un montaje artificial dirigido a eludir la legislación tributaria del Estado miembro de la sociedad prestataria? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué directrices cree apropiado formular el Tribunal de Justicia sobre lo que constituye tal abuso o montaje artificial en el contexto de casos como el presente?

- 4) Si existe una restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países, mencionada en el artículo 56 CE, ¿existía tal restricción el 31 de diciembre de 1993 a efectos de la aplicación del artículo 57 CE?
- 5) En el caso de que alguno de los supuestos planteados en las cuestiones prejudiciales primera o segunda sea contrario a los artículos 43 CE, 49 CE o 56 CE, si la sociedad prestataria u otras sociedades del grupo de la sociedad prestataria (en lo sucesivo, "demandantes") formulan las siguientes reclamaciones:
  - a) una solicitud de devolución de la cuota adicional del impuesto de sociedades pagada por la sociedad prestataria, como consecuencia de que no se le permitiera deducir de sus beneficios gravados por el impuesto de sociedades los intereses pagados a la sociedad prestamista, cuando tales pagos de intereses se habrían considerado deducibles de los beneficios de la sociedad prestataria si la sociedad prestamista también hubiera tenido su residencia en el Estado de la sociedad prestataria;
  - b) una solicitud de devolución de la cuota adicional del impuesto de sociedades pagada por la sociedad prestataria, cuando el importe total de los intereses del préstamo ha sido efectivamente pagado a la sociedad prestamista, pero la solicitud de deducción en relación con tales intereses se ha reducido como consecuencia de las disposiciones nacionales o de la aplicación de éstas por parte de las autoridades tributarias;
  - c) una solicitud de devolución de la cuota adicional del impuesto de sociedades pagada por la sociedad prestataria, cuando el importe de los intereses de los préstamos concedidos por la sociedad prestamista deducible de los beneficios de la sociedad prestataria se ha reducido porque se han suscrito acciones por la aportación de capital en lugar de la financiación mediante préstamos, o bien dichos fondos propios han sustituido a los préstamos existentes, como consecuencia de las disposiciones nacionales o de la aplicación de éstas por parte de las autoridades tributarias;
  - d) una solicitud de devolución de la cuota adicional del impuesto de sociedades pagada por la sociedad prestataria, cuando los intereses de los préstamos concedidos por la sociedad prestamista deducibles de los beneficios de la sociedad prestataria se han reducido, al rebajarse el tipo de interés aplicable al préstamo (o al considerar que dicho préstamo era gratuito), como consecuencia de las disposiciones nacionales o de la aplicación de éstas por parte de las autoridades tributarias;
  - e) una reclamación de restitución o compensación en relación con pérdidas, u otras desgravaciones o créditos fiscales, de la sociedad prestataria (o que otras sociedades del grupo de la sociedad prestataria también residentes en el Estado de la sociedad prestataria hayan cedido a ésta), deducidos por la sociedad prestataria de la cuota adicional mencionada en las letras a), b) o c) *supra*, cuando, en otras circunstancias, se habrían podido aplicar tales pérdidas, desgravaciones y créditos a un fin alternativo, o trasladar a un ejercicio posterior;

- f) una solicitud de devolución de los pagos a cuenta del impuesto de sociedades no deducidos, abonados por la sociedad prestataria por los pagos de intereses a la sociedad prestamista recalificados como distribuciones;
- g) una reclamación de restitución o compensación en relación con los pagos a cuenta del impuesto de sociedades abonados en las circunstancias expresadas en la letra f) *supra*, pero que posteriormente hayan sido deducidos de la cuota del impuesto de sociedades de la sociedad prestataria;
- h) una reclamación de compensación por los gastos y costes soportados por las demandantes para adecuarse a las disposiciones nacionales y a la aplicación de éstas por parte de las autoridades tributarias;
- i) una reclamación de restitución o compensación por la pérdida de rendimientos de los préstamos invertidos en aportación de capital (o convertidos en capital) en las circunstancias descritas en la letra c), y
- j) una reclamación de restitución o compensación por cualesquiera deudas tributarias contraídas por la sociedad prestamista en su Estado de residencia por la presunta o imputada percepción de intereses procedentes de la sociedad prestataria que han sido recalificados como una distribución con arreglo a las disposiciones nacionales mencionadas en la primera cuestión,

¿deben considerarse tales reclamaciones, a efectos del Derecho comunitario, como:

- reclamaciones de restitución o devolución de importes indebidamente recaudados, nacidas como consecuencia y complemento de la infracción de las disposiciones comunitarias antes mencionadas; o
  - reclamaciones de compensación o indemnización de daños y perjuicios, o bien como
  - reclamaciones del pago de una cantidad equivalente a la ventaja indebidamente denegada?
- 6) En el caso de que la respuesta a cualquier parte de la quinta cuestión prejudicial sea que las reclamaciones son reclamaciones del pago de una cantidad equivalente a una ventaja indebidamente denegada:
- a) ¿son tales reclamaciones consecuencia, y complemento, del derecho conferido por las disposiciones comunitarias antes mencionadas; o
  - b) es preciso que concurren todos o algunos de los requisitos para el reembolso establecidos en la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame* (C46/93 y C48/93, Rec. p. II029), o bien
  - c) deben concurrir otros requisitos?
- 7) ¿Implica alguna diferencia el hecho de que, como cuestión de Derecho interno, las reclamaciones a que se hace referencia en la sexta cuestión prejudicial se interpongan como

reclamaciones de restitución o se interpongan, o deban interponerse, como reclamaciones de indemnización de daños y perjuicios?

- 8) ¿Qué orientación, en su caso, considera conveniente ofrecer el Tribunal de Justicia en los presentes litigios sobre las circunstancias que el órgano jurisdiccional nacional debería tener en cuenta a la hora de determinar si se ha producido una violación suficientemente caracterizada en el sentido de la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada, en particular en lo que respecta a si, en el estado actual de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la interpretación de las disposiciones comunitarias pertinentes, el incumplimiento es de carácter excusable?
- 9) Como cuestión de principio, ¿puede existir una relación de causalidad directa (en el sentido de la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, antes citada) entre cualquier infracción de los artículos 43 CE, 49 CE y 56 CE y las pérdidas comprendidas en las categorías mencionadas en la quinta cuestión prejudicial, letras a) a h), que derivan de dicha infracción según alegan las demandantes? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué orientación, en su caso, considera conveniente ofrecer el Tribunal de Justicia sobre las circunstancias que el órgano jurisdiccional nacional debería tener en cuenta a la hora de determinar si existe tal relación de causalidad directa?
- 10) A la hora de determinar la pérdida o perjuicio por el que pueda concederse una indemnización, ¿tiene el órgano jurisdiccional nacional la facultad de apreciar si los perjudicados mostraron una diligencia razonable para evitar o limitar su pérdida, en particular ejercitando acciones legales que pudieran haber demostrado que las disposiciones nacionales no tenían el efecto (en virtud de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición) de imponer las restricciones mencionadas en la primera cuestión prejudicial? ¿Incide en la respuesta a esta cuestión la opinión de las partes, en su momento, sobre el efecto de los convenios para evitar la doble imposición?»

### 3. Comentario.

La sentencia pronunciada por el TJCE viene a matizar y a precisar el alcance y la rotundidad del fallo alcanzado en la sentencia *Lankhorst-Hohorst* de diciembre de 2002, y viene a contradecir, en cierto modo, el principio general de los efectos retroactivos de las sentencias interpretativas del Tribunal tal y como se recuerda en la sentencia *Meilicke*, según el cual “la interpretación que en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 TCE, hace de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor”.

En concreto, y en relación con aquél fallo, el TJCE precisa que la norma de subcapitalización sólo resulta contraria al ordenamiento comunitario si

Se produce un trato distinto para las filiales residentes y no residentes, *salvo*

Que la legislación que establece la diferencia se base en su aplicación en el examen de elementos objetivos y verificables que permiten identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales.

Siempre que el contribuyente puede presentar elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes

Y si, demostrada la existencia del montaje la legislación, sólo califica los intereses como beneficios en la medida en que superen lo que se habría acordado en condiciones de libre competencia.

El Tribunal, en otro orden de consideraciones, desenmascara la pretensión de fundar la aplicación de las regularizaciones unilaterales por subcapitalización o por precios de transferencia sobre la base y exigencia derivada de los Convenios de doble imposición y en la necesidad de evitar la doble imposición de beneficios. Tal como claramente afirma el Tribunal, "Más que intentar evitar la doble imposición de beneficios generados en el Reino Unido, dichas disposiciones reflejaban la elección realizada por este Estado miembro de organizar su sistema tributario a fin de evitar que tales beneficios se sustrajeran al impuesto en dicho Estado por medio de un sistema de subcapitalización de filiales residentes por sociedades vinculadas no residentes. Como ha señalado el Abogado General en los puntos 55 y 56 de sus conclusiones, el carácter unilateral de las disposiciones que califican determinados intereses abonados a sociedades no residentes como beneficios distribuidos, no queda desmentido ni por el hecho de que, para la aplicación de tal calificación, dicho Estado miembro se haya inspirado en principios reconocidos a escala internacional, ni por la circunstancia de que, respecto de sociedades prestamistas que residen en otros determinados países, el referido Estado haya intentado acompañar la aplicación de su legislación nacional con CDI que contienen cláusulas dirigidas a evitar o atenuar la doble imposición que puede derivarse de tal calificación." (p.52).

De este modo, la aplicación del Convenio de doble imposición únicamente podría alegarse como mecanismo para justificar la discriminación operada como consecuencia de la aplicación de la normativa interna sobre subcapitalización o en materia de precios de transferencia. Pero también ahí el Tribunal matiza la posibilidad de aplicar dicha justificación:

Por último, por lo que respecta al hecho de que, en virtud de lo dispuesto en un CDI, el aumento de los beneficios imponible resultante de una recalificación de los intereses puede compensarse mediante una reducción correspondiente de los beneficios imponible en el Estado de residencia de la sociedad prestamista, es cierto que, dado que el régimen tributario que resulta de un Convenio forma parte del marco jurídico aplicable al asunto principal y que como tal ha sido presentado por el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia debe tenerlo en cuenta a fin de dar al Derecho comunitario una interpretación que sea útil para el juez nacional (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C319/02, Rec. p. 17477, apartado 21; de 19 de enero de 2006, Bouanich, C265/04, Rec. p. 1923, apartados 51 a 55; *Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation*, antes citada, apartado 71, y de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France*, C170/05, Rec. p. 10000, apartado 45)(p. 54).

Y tal como indica el Tribunal, de los autos no se desprende que el ajuste correspondiente se haya realizado ni se realice de forma necesaria como consecuencia de la aplicación de un Convenio de doble imposición, a pesar incluso de la vigencia del Convenio sobre

Arbitraje (90/436/CE). Aun suponiendo que una ventaja fiscal concedida en el Estado de residencia de la sociedad prestamista pueda neutralizar la carga fiscal que se deriva para la sociedad prestataria de la aplicación de la legislación de su Estado de residencia, de los autos no se desprende que, en virtud de la aplicación de la legislación vigente en el Reino Unido en relación con los CDI celebrados por este Estado miembro, cualquier ajuste al alza de los beneficios imponibles de la sociedad prestataria, al que conduce la recalificación de los intereses abonados a una sociedad vinculada no residente, se neutraliza por la concesión de una ventaja fiscal a esta última sociedad en su Estado de residencia. (p. 56).

#### **4. Fallo.**

- 1) El artículo 43 CE se opone a una legislación de un Estado miembro que restringe la facultad de una sociedad residente de deducir a efectos fiscales los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad matriz, directa o indirecta, residente en otro Estado miembro o por una sociedad residente en otro Estado miembro controlada por tal sociedad matriz, sin sujetar a dicha restricción a una sociedad residente que haya obtenido el préstamo de una sociedad también residente, excepto si, por un lado, dicha legislación se basa en un examen de elementos objetivos y verificables que permiten identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales al establecer la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la transacción de que se trata y, por otro lado, si, demostrada la existencia de tal montaje, la referida legislación sólo califica dichos intereses como beneficios distribuidos en la medida en que superen lo que se habría acordado en condiciones de libre competencia.
- 2) Una legislación de un Estado miembro como la mencionada en la primera cuestión no está comprendida en el artículo 43 CE cuando se aplica a una situación en la que una sociedad residente obtiene un préstamo de una sociedad residente en otro Estado miembro o en un tercer país que no controla a la sociedad prestataria y cuando estas dos sociedades están controladas, directa o indirectamente, por una sociedad vinculada común que reside en un tercer país.
- 3) A falta de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, incluida la calificación de las demandas presentadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por quienes hayan sido perjudicados. No obstante, dichos órganos están obligados a garantizar que los justiciables disponen de un cauce procesal efectivo que les permita obtener la devolución del impuesto indebidamente recaudado y de las cantidades pagadas a dicho Estado miembro o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto. Por lo que respecta a otros perjuicios sufridos por una persona por una infracción del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro, éste está obligado a reparar los daños causados a los particulares en las condiciones recogidas en el apartado 51 de la sentencia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame*

(C46/93 y C48/93), sin que esto excluya que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos.

Cuando la legislación de un Estado miembro constituya un obstáculo a la libertad de establecimiento prohibido por el artículo 43 CE, el órgano jurisdiccional remitente, para determinar el perjuicio indemnizable, puede comprobar si los perjudicados han actuado con una diligencia razonable para evitar el perjuicio o reducir su importancia, y, si, en especial, han ejercitado en tiempo oportuno todas las acciones que en Derecho les correspondían. No obstante, para evitar que el ejercicio de los derechos que el artículo 43 CE confiere a los particulares sea imposible o excesivamente difícil, el órgano jurisdiccional remitente puede determinar si la aplicación de dicha legislación, en relación, en su caso, con las disposiciones pertinentes de los convenios para evitar la doble imposición, hubiera conducido, en cualquier caso, al fracaso de las pretensiones de las demandantes en el litigio principal ante la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate.

... ○ ...

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 15 de marzo de 2007

■ **Asunto:** C-35/05, Reemtsma

■ **Partes:** Reemtsma Cigarettenfabriken GMBH y Ministero delle Finanze

■ **Síntesis:** Octava Directiva sobre el IVA – Artículos 2 y 5 – Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Impuesto abonado indebidamente – Modalidades de devolución

### I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Reemtsma es una sociedad que tiene su domicilio en Alemania y que no dispone de un establecimiento permanente en Italia. En 1994, una sociedad italiana efectuó en su favor prestaciones de publicidad y de marketing por las cuales le facturó un total de 175.022.025 ITL en concepto de IVA. El IVA le fue repercutido a Reemtsma, siendo después ingresado en el Tesoro público italiano.

Reemtsma solicitó entonces la devolución parcial de dos cuotas de IVA ingresadas correspondientes al año 1994, cuotas que consideraba haber pagado indebidamente por el

hecho de que las prestaciones se habían realizado en favor de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto de la República Italiana, en el caso de autos, en Alemania, de forma que el IVA se había devengado en este último Estado miembro.

Las autoridades tributarias nacionales denegaron dicha devolución y Reemtsma impugnó dicha denegación ante los órganos jurisdiccionales italianos. Su recurso fue desestimado tanto en primera instancia como en apelación por cuanto las facturas emitidas guardaban relación con prestaciones de promoción publicitaria y de marketing no sujetas al IVA debido a que no se había cumplido el requisito territorial, ya que habían sido efectuadas en favor de un sujeto pasivo sometido al impuesto en otro Estado miembro.

Reemtsma interpuso entonces recurso de casación ante la Corte suprema di cassazione, la cual, al considerar que la solución del litigio dependía de la interpretación de las normas y de los principios del Derecho comunitario, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva [...], en la medida en que supeditan la devolución al adquirente del bien o destinatario del servicio no residente a la utilización de los bienes o servicios para realizar operaciones sujetas al impuesto, en el sentido de que también es reembolsable el IVA no adeudado, repercutido erróneamente y abonado a la Hacienda pública? En caso de respuesta afirmativa, ¿es contraria a las citadas disposiciones de la Directiva una norma nacional que excluye la devolución al adquirente del bien o destinatario del servicio por no ser deducible el impuesto, aun indebidamente repercutido y pagado?
- 2) ¿Puede desprenderse con carácter general del sistema común del IVA la condición de deudor tributario frente a la Hacienda pública del adquirente del bien o destinatario del servicio? ¿Es incompatible con dicho sistema y, en particular, con los principios de neutralidad del IVA, de efectividad y de no discriminación, que el Derecho interno no conceda al adquirente del bien o destinatario del servicio, sujeto al IVA, considerado por la legislación nacional como titular de las obligaciones de facturación y de pago del impuesto, un derecho a devolución frente a la Hacienda pública en caso de que se repercuta e ingrese el impuesto indebidamente? ¿Es contrario a los principios de efectividad y de no discriminación, en materia de devolución del IVA recaudado infringiendo el Derecho comunitario, un régimen nacional que –conforme a la interpretación que realizan del mismo los órganos jurisdiccionales nacionales- permite al adquirente del bien o destinatario del servicio dirigirse únicamente contra el transmitente del bien o prestador del servicio y no contra la Hacienda pública, pese a que en el ordenamiento nacional existe un caso similar; a saber, la sustitución en el ámbito de los impuestos directos, en el que ambas personas (sustituto y sustituido) están legitimadas para solicitar la devolución a la Hacienda pública [?]?».

## 2. Comentario.

La decisión versa sobre la interpretación de los artículos 2 y 5 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, Octava Directiva, sobre modalidades de devolución del impuesto sobre el

valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. En el fondo de la cuestión, late el problema de las personas legitimadas y los procedimientos a su alcance para reclamar un IVA incorrectamente repercutido, situación ésta que, curiosamente, no aborda la normativa comunitaria y que, por tanto, deja en manos de los Estados miembros para su tratamiento conforme al ordenamiento interno de cada país.

En virtud de dicha dejación, muchos países han limitado las posibilidades de reclamación administrativa del IVA incorrectamente repercutido al sujeto pasivo que procedió a la repercusión y posterior ingreso a la Hacienda Pública de forma incorrecta, dejando en manos del sujeto que soporta el IVA de forma incorrectamente la correspondiente acción civil de resarcimiento.

Frente a dicha limitación, el Tribunal aclara algo evidente: el procedimiento de devolución regulado en la Octava Directiva no resulta aplicable al supuesto de autos, por lo que el IVA no devengado y facturado por error al destinatario de las prestaciones e ingresado después en el Tesoro del Estado miembro del lugar de tales prestaciones no puede ser objeto de devolución en virtud de dichas disposiciones.

No siendo aplicable el procedimiento previsto en la Octava Directiva, el Tribunal considera las posibles alternativas de reclamación que corresponden al sujeto que ha soportado de forma incorrecta el IVA, determinado si el destinatario de los servicios tiene derecho a solicitar la devolución al prestador que la haya facturado, o si debe poder formular su solicitud directamente a la autoridad administrativa.

El asunto de fondo plantea, además, una cuestión de interés, que no es abordada por el TJCE ni tampoco por los tribunales nacionales en la cuestión prejudicial abordada, cuál es la de determinar la posible responsabilidad de las autoridades nacionales (administrativas y judiciales) que confirman la interpretación errónea de las reglas de localización de las operaciones sujetas al IVA (especialmente las relativas a las prestaciones de servicios) otorgada por los sujetos pasivos que prestan dichos servicios transnacionales y los mecanismos posibles de reacción del sujeto que soporta el IVA incorrecto frente a dicha actitud administrativa y judicial.

El Tribunal considera que a falta de normas comunitarias en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Por ello, y siguiendo la jurisprudencia consolidada, a falta de normativa comunitaria en la materia, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros.

Por ello el Tribunal concluye que los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional, como la que se cuestiona en el asunto principal, según la cual sólo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución

de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVA a las autoridades fiscales y el destinatario de los servicios puede ejercer una acción de Derecho civil para reclamar a dicho prestador las cantidades abonadas en exceso. Sin embargo, en el caso de que la devolución del IVA resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados miembros deben establecer los instrumentos necesarios para permitir a dicho destinatario recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

Al efecto, el Tribunal precisa que el hecho que existe un mecanismo distinto para lograr la recuperación de los impuestos indebidamente satisfechos o retenidos en el ámbito del impuesto sobre la renta no altera la conclusión anterior, puesto que el sistema de impuestos directos en su conjunto carece de toda relación con el del IVA, de lo que se desprende que la respuesta dada a la segunda parte de la segunda cuestión no se ve afectada por la legislación nacional en materia de impuestos directos.

### **3. Fallo.**

- 1) Los artículos 2 y 5 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 el IVA no devengado y facturado por error al destinatario de las prestaciones e ingresado después en el Tesoro del Estado miembro del lugar de tales prestaciones no puede ser objeto de devolución en virtud de dichas disposiciones.
- 2) A excepción de los supuestos expresamente previstos en el artículo 21, punto 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, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, tan sólo el prestador de los servicios debe considerarse deudor del IVA frente a las autoridades fiscales del Estado miembro del lugar de las prestaciones.
- 3) Los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional como la que se cuestiona en el asunto principal, según la cual sólo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido a las autoridades fiscales y el destinatario de los servicios puede ejercer una acción de Derecho civil para reclamar a dichos prestador las cantidades abonadas en exceso. Sin embargo, en el caso de que la devolución del impuesto resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados miembros deben establecer los instrumentos necesarios para permitir a dicho destinatario recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

Esta respuesta no se ve afectada por la legislación nacional en materia de impuestos directos.

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 29 de marzo de 2007

- **Asunto:** C-347/04, Rewe
- **Partes:** Rewe Zentralfinanz eG, sucesora universal de ITS Reisen GMBH y Finanzamt Köln-Mitte
- **Síntesis:** Libertad de establecimiento – Impuesto sobre sociedades – Compensación inmediata de las pérdidas sufridas por las sociedades matrices – Pérdidas resultantes de la amortización del valor de participaciones en filiales establecidas en otros Estados miembros

### I. Antecedentes y cuestiones planteadas

La normativa tributaria nacional alemana objeto de análisis dispone lo siguiente:

Con arreglo al artículo 6, apartado 1, número 2, segunda frase, de la EStG 1990, las amortizaciones del valor parcial inferior de las participaciones constituyen gastos de explotación deducibles para la determinación del beneficio. A tenor de ese mismo artículo 6, se considerará valor parcial el importe que el comprador de la totalidad de la explotación impute al bien económico de que se trate dentro del precio de adquisición global. Mientras que, en principio, los bienes económicos amortizables del inmovilizado se consignan en el balance, a efectos de la determinación del beneficio, por su valor de adquisición o de fabricación, disminuido por la depreciación por uso, el sujeto pasivo tiene asimismo la facultad de declarar el valor parcial inferior (amortización parcial) cuando, por ejemplo, el valor efectivo del bien económico haya caído por debajo del valor de adquisición o de fabricación disminuido por la depreciación por uso.

Según el artículo 2, apartado 3, de la EStG 1990, la suma de los rendimientos obtenidos por un contribuyente durante un año está constituida por el saldo de los rendimientos positivos y negativos. Si subsisten pérdidas al final de esta operación, se podrán deducir en otros años, al determinar el rendimiento fiscal, en el marco de la anticipación o de la imputación posterior de las pérdidas, conforme al artículo 10 d de la EStG 1990.

Con arreglo a las disposiciones de la EStG 1990, en su versión modificada por la Ley de reforma fiscal de 1992 (Steueränderungsgesetz 1992), de 25 de febrero de 1992 (BGBl. 1992 I, p. 297), la compensación fiscal de las pérdidas en caso de amortizaciones parciales del valor de las participaciones en una sociedad de capital en la fecha de los hechos del litigio son objeto de un trato diferente según correspondan a una sociedad de capital establecida en Alemania o fuera de dicho Estado.

Cuando se tenía una participación en una sociedad de capital establecida en Alemania, con arreglo al artículo 2, apartado 3, de la EStG 1990, los rendimientos negativos –incluidas las pérdidas procedentes de amortizaciones parciales– imputables a un período impositivo podían compensarse con todos los rendimientos positivos obtenidos por el contribuyente.

Con arreglo al artículo 2 a, apartados 1 y 2, de la EStG 1990, titulado «Rendimientos negativos que tengan una conexión con el extranjero», ciertos rendimientos negativos de origen extranjero sólo podían tenerse en cuenta fiscalmente de forma limitada:

«(1) Los rendimientos negativos

[...]

2. procedentes de un establecimiento industrial o comercial situado en un país extranjero,
3. a) procedentes de la imputación del valor parcial inferior de una participación, que forme parte de los activos de explotación, en una sociedad que no tenga su domicilio ni su dirección en el interior del país (persona jurídica extranjera), [...]

[...]

sólo pueden ser objeto de compensación con rendimientos positivos del mismo tipo y procedentes del mismo Estado [...]; por lo tanto, tampoco pueden ser objeto de deducción con arreglo al artículo 10 d. Las reducciones de beneficios se equiparan a los rendimientos negativos. Cuando los rendimientos negativos no puedan ser objeto de compensación en virtud de la primera frase, reducirán los rendimientos positivos del mismo tipo que obtenga el sujeto pasivo en los siguientes ejercicios impositivos en el mismo Estado. [...]

- (2) El apartado 1, primera frase, número 2, no se aplicará cuando el sujeto pasivo demuestre que los rendimientos negativos proceden de un establecimiento industrial o comercial situado en el extranjero que se dedica exclusiva o casi exclusivamente [...] a la prestación de servicios de carácter comercial siempre que éstos no consistan en la construcción o explotación de instalaciones destinadas al turismo, o en el arrendamiento de bienes económicos, [...] la tenencia directa de una participación de, al menos, el 25 % del capital nominal de una sociedad de capital que tenga por objeto exclusivo o casi exclusivo las actividades antes descritas, así como la financiación relacionada con la tenencia de dicha participación, se considerarán como realización de prestaciones de carácter comercial cuando la sociedad de capital no tenga ni su dirección ni su sede en el territorio del país. El apartado 1, párrafo primero, números 3 y 4, no será de aplicación cuando el sujeto pasivo demuestre que la sociedad cumplía las condiciones enumeradas en el párrafo primero en el momento de su creación o bien durante los cinco años anteriores al ejercicio en el que obtuvo rendimientos negativos.

[...]»

Del artículo 2 de la EStG 1990 resulta que la compensación de los rendimientos negativos procedentes de una amortización parcial sólo es posible si la sociedad obtiene en el extranjero rendimientos en el sentido de dicho artículo 2 a, apartado 2 (denominados

rendimientos «activos»), o si ella misma tiene una participación de al menos el 25 % en otra sociedad de capital extranjera que obtenga, por su parte, rendimientos activos en el sentido del referido artículo 2 a, apartado 2. El ejercicio de actividades relacionadas con el turismo en el extranjero excluye de entrada la compensación de las pérdidas.

Con arreglo al artículo 8 b, apartado 2, de la KStG 1991, en su versión modificada por la Ley sobre la garantía del lugar de establecimiento (Standortsicherungsgesetz), de 13 de septiembre de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1569), las plusvalías obtenidas por la venta de una participación estaban exentas por primera vez del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 1994.

Por último, la Ley de reducción de impuestos (Steuersenkungsgesetz), de 23 de octubre de 2000 (BGBl. 2000 I, p. 1433), modificó el artículo 8 b, apartado 3, de la KStG 1991. Esta disposición establece, en su versión modificada, que las disminuciones de ganancias derivadas de la toma en consideración del valor parcial inferior de una participación no se tienen en cuenta, con independencia de si esta participación es de una sociedad de capital establecida fuera de Alemania o en el territorio de dicho Estado.

En el supuesto de autos, mediante contrato celebrado el 6 de marzo de 1995, ITS, una sociedad del grupo Kaufhof Holding AG que tiene por objeto social actividades ligadas al turismo, fue vendida por este grupo a Rewe. A través de un contrato de fusión de 3 de noviembre de 1995, Rewe se convirtió en sucesora universal de ITS.

En 1989 ITS había constituido una filial en los Países Bajos, Kaufhof Tourism Holdings BV (en lo sucesivo, «KTH»), siendo propietaria de la totalidad de su capital social. KTH había constituido a su vez, en ese mismo Estado miembro, una sociedad de cartera, International Tourism Investment Holding BV, de la cual tenía el 100 % del capital. Además, esta última sociedad había adquirido el 100 % de las participaciones en la sociedad German Tourist Facilities Ltd, establecida en el Reino Unido, así como el 36 % de las participaciones de la sociedad Travelplan, S.A., establecida en España.

En sus cuentas anuales de 1993 y 1994, ITS procedió a realizar amortizaciones parciales del valor de su participación en su filial neerlandesa KTH y a ajustes de valor sobre créditos relativos a las dos filiales de su subfilial, establecidas en el Reino Unido y en España. El conjunto de estos gastos excepcionales ascendía, para los ejercicios fiscales 1993 y 1994, a más de 46 millones de DEM.

Sin embargo, el Finanzamt Köln-Mitte, basándose en que el artículo 2 a de la EStG 1990 era contrario al cómputo de los gastos derivados de la participación en KTH, se negó a considerar dichos gastos como gastos de explotación a efectos fiscales y a considerarlos como rendimientos negativos para la determinación del beneficio imponible de Rewe correspondiente a los ejercicios fiscales 1993 y 1994. Por consiguiente, emitió una serie de liquidaciones paralelas en relación con el impuesto sobre sociedades adeudado por Rewe correspondiente a los referidos ejercicios.

Por estimar que podía aspirar a que se computasen fiscalmente la totalidad de los gastos derivados de las sociedades de cartera establecidas en los Países Bajos, en el Reino Unido y en España, Rewe interpuso un recurso con este objeto ante el Finanzgericht Köln, ale-

gando que la aplicación del artículo 2 a de la EStG 1990 constituye una discriminación contraria al Derecho comunitario.

Según dicho órgano jurisdiccional, del Derecho aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal resulta que, si bien las amortizaciones del valor de las participaciones en una filial establecida en Alemania podían, en principio, ser tenidas fiscalmente en cuenta sin restricciones como gastos de explotación de la sociedad matriz al determinar el beneficio imponible de ésta, las amortizaciones del valor de participaciones en una filial establecida en otro Estado miembro sólo podían tomarse en consideración fiscalmente en casos determinados, ya sea cuando los rendimientos negativos derivados de las referidas amortizaciones se compensasen con rendimientos positivos procedentes de este otro Estado miembro, ya sea cuando se cumpliesen los requisitos de la exención previstos en el artículo 2 a, apartado 2, de la EStG 1990. Por ello, el órgano jurisdiccional estima probable que tal diferencia de trato, que se deriva del artículo 2 a, apartados 1, número 3, letra a), y 2 de la EStG 1990, es contraria al Derecho comunitario y considera que no puede observar que existan razones que justifiquen esta diferencia.

En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 52 [...], en relación con el artículo 58 [...] y los artículos 67 a 73 así como el artículo 73 B y siguientes [del Tratado] en el sentido de que se opone a una norma que —como el artículo 2 a, apartados 1, número 3, letra a), y 2, de la EStG [...], controvertida en el litigio principal— limita la compensación fiscal inmediata de las pérdidas resultantes de la amortización del valor de las participaciones en empresas filiales establecidas en otros países de la Comunidad cuando éstas ejercen actividades pasivas en el sentido de la disposición nacional, o cuando dichas filiales sólo ejercen actividades activas en el sentido de la disposición nacional a través de sus propias filiales, mientras que es posible llevar a cabo sin dichas limitaciones la amortización del valor de las participaciones en filiales situadas en el interior del país?».

## **2. Comentario.**

El fallo analiza la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la deducción de pérdidas derivadas de la amortización del valor de las participaciones en filiales establecidas en otros Estados miembros, teniendo en cuenta que la legislación nacional deniega la misma si las filiales están en el extranjero y ejercen actividades pasivas o activas en el sentido de las disposiciones nacionales a través de subfiliales, mientras que es posible practicar la amortización sin limitación respecto de filiales nacionales.

El Tribunal de Justicia considera que dicha disposición (o el diferente trato derivado de la aplicación del conjunto de disposiciones relevantes) afecta a la libertad de establecimiento comunitaria, al suponer un obstáculo por parte del Estado de origen (p. 26), en aplicación de la doctrina consolidada por la sentencia *Marks & Spencer*:

El Tribunal evita la comparabilidad de las filiales extranjeras y nacionales (no comparables) comparando, en cambio, las matrices nacionales con filiales extranjeras y las matrices nacio-

nales con filiales nacionales (p. 33), permitiendo de este modo la conclusión de que la normativa fiscal alemana genera un resultado discriminatorio contrario, en principio, a la libertad de establecimiento.

“En lo que se refiere a las pérdidas sufridas por tales sociedades matrices residentes por amortizaciones realizadas sobre el valor de sus participaciones en filiales, dichas sociedades se encuentran en una situación comparable, ya sean participaciones en filiales establecidas en Alemania o en otros Estados miembros. En efecto, en ambos casos, por un lado, las pérdidas cuya deducción se solicita las soportan las sociedades matrices y, por otro, los beneficios de dichas filiales, ya procedan de filiales que tributan en Alemania o de aquellas que tributan en otros Estados miembros, no están sometidas a tributación en concepto de rendimientos de las sociedades matrices.

Por ello, la limitación de la deducibilidad de tales pérdidas por una sociedad matriz residente, que afecte únicamente a las pérdidas sufridas por la amortización del valor de participaciones en el extranjero, no refleja una diferencia de situación objetiva de las sociedades matrices según que sus filiales tengan su domicilio social en Alemania o en otros Estados miembros” (p. 34 y 35).

En relación con las posibles causas que justifiquen el trato discriminatorio que soportan las matrices alemanas con filiales en el extranjero, el Tribunal se refiere al ‘principio del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros’ y la exigencia de simetría entre el derecho a gravamen de los beneficios de una sociedad y el deber de tener en cuenta las pérdidas sufridas por la referida sociedad, considerando que sólo cabe aceptarlo como criterio de justificación admisible cuando concurre con otras justificaciones, como sucedía en el caso *Marks & Spencer*, en concreto cuando se verificaba la existencia de riesgos en la doble imputación de las pérdidas y el riesgo de evasión fiscal.

El análisis conjunto de dichas causas de justificación impide considerar como justificada una disposición fiscal que niega de forma sistemática y automática la deducción/amortización de las filiales participadas en el extranjero. “una diferencia de trato fiscal entre las sociedades matrices residentes según que dispongan o no de filiales en el extranjero no está justificada por el mero hecho de que hayan decidido ejercer actividades económicas en otro Estado miembro, en el que el Estado interesado no puede ejercer su competencia fiscal. Como tal, una alegación basada en el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede, por tanto, justificar que un Estado miembro se niegue sistemáticamente a conceder un beneficio fiscal a una sociedad matriz residente porque ésta haya desarrollado una actividad económica transnacional que no genere inmediatamente ingresos fiscales en beneficio de dicho Estado.” (p. 43).

En relación a la posible justificación de la medida para evitar la evasión fiscal, el Tribunal señala que para apreciar la existencia de montajes puramente artificiales no basta con que en un determinado sector económico, como el turismo las autoridades fiscales de un Estado miembro observen casos de pérdidas considerables y persistentes sufridas por filiales extranjeras de sociedades matrices residentes en dicho Estado (p. 51), consolidando de

este modo la doctrina formulada en las sentencias ICI, Marks & Spencer, o Cadbury Schwepes. De este modo, no puede aceptarse la restricción con la alegación de que la medida fiscal prevé evitar el riesgo de evasión fiscal.

el artículo 2 a, apartado 2, de la EStG 1990, al excluir de las actividades denominadas «activas» que enumera, en particular las consistentes en la creación o explotación de instalaciones relacionadas con el turismo, va más allá de lo que es necesario para luchar contra los montajes abusivos. La lucha contra la evasión fiscal no justifica que los rendimientos negativos procedentes de un establecimiento industrial o comercial establecido en el extranjero, que tenga por objeto la realización de prestaciones de naturaleza comercial, puedan, por regla general, compensarse sin restricción con rendimientos positivos mientras que cuando se trate de establecimientos que ejerzan una actividad en el sector turístico, la compensación con rendimientos positivos esté supeditada a diversos requisitos (p. 53).

Tampoco resulta posible alegar la necesidad de facilitar la eficacia de los controles fiscales sobre las operaciones que se desarrollan en el extranjero, ni la coherencia del régimen fiscal, puesto que a nivel interno se exige y se permite la deducción de la amortización (p. 64), desmontando la alegación del gobierno alemán. Tampoco cabe justificarlo por la exención de las plusvalías derivadas de dichas participaciones ni por la aplicación del principio de territorialidad.

Al respecto señala que es cierto, “que conforme al citado principio el Estado miembro de establecimiento de la sociedad matriz puede disponer que las sociedades residentes tributen por la totalidad de sus beneficios mundiales y las filiales no residentes sólo por los beneficios que procedan de su actividad en su territorio (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 39). Sin embargo, tal principio no justifica por sí mismo que el Estado de residencia de la sociedad matriz deniegue una ventaja a ésta basándose en que dicho Estado no grava los beneficios de sus filiales no residentes (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 40). Como ha señalado el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, este principio tiene por función introducir, en la aplicación del Derecho comunitario, la necesidad de tener en cuenta los límites de las competencias fiscales de los Estados miembros. Ahora bien, en el asunto principal, la concesión de la ventaja solicitada por Rewe no afecta al ejercicio de una competencia fiscal concurrente. Afecta a las sociedades matrices residentes en Alemania que están sometidas, a este respecto, a una obligación fiscal ilimitada en ese Estado. Por consiguiente, la norma controvertida en el litigio principal no puede considerarse una aplicación del principio de territorialidad” (p. 69).

### **3. Fallo.**

En circunstancias como las del asunto principal, en las que una sociedad matriz tiene en una filial no residente una participación que le concede una influencia real en las decisiones de dicha filial extranjera y le permite determinar sus actividades, los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE) se oponen a una norma de un Estado miembro que restringe, para la sociedad matriz residente en dicho Estado, la posibilidad de deducir las pérdidas sufridas por la referida sociedad en concepto de amortizaciones realizadas sobre el valor de sus participaciones en filiales establecidas en otros Estados miembros.

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 29 de marzo de 2007

■ **Asunto:** C-111/05, *Aktiebolaget*

■ **Partes:** *Actiebolaget NN* y *Skatteverket*

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Entrega de bienes – Artículo 8, apartado 1, letra a) – Cable de fibra óptica entre dos Estados miembros situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad – Competencia fiscal de cada Estado miembro limitada a la longitud del cable instalado en su territorio – No imposición de la parte situada en la zona económica exclusiva, en la plataforma continental y en alta mar.

### I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Los hechos del caso se resumen de la siguiente forma:

La sociedad NN desarrolla en el sector de las telecomunicaciones una actividad que consiste, entre otros, en instalar, mantener y reparar cables de fibra óptica. Proyecta celebrar un contrato de entrega e instalación, entre Suecia y otro Estado miembro, de un cable submarino de fibra óptica, que el adquirente utilizará para prestar servicios de transmisión a distintos operadores de telecomunicaciones. La sociedad NN comprará el cable y todo el material necesario a diversos fabricantes, fletará un buque con tripulación y contratará personal especializado en el tendido de cables.

El cable se fijará y enterrará en tierra firme en territorio sueco, para ser tendido posteriormente y, en su caso, enterrado en el lecho marino, primero en las aguas interiores y el mar territorial de Suecia, a continuación, en la plataforma continental de Suecia y del otro Estado miembro como Estados ribereños y, por último, en el mar territorial y las aguas interiores del otro Estado miembro, para ser fijado y enterrado finalmente en tierra firme de éste. Dependiendo de la distancia entre los puntos de anclaje, en determinados casos podrá ser necesario alargar el cable, procedimiento relativamente complejo desde un punto de vista técnico. Se calcula que los costes de material, en condiciones normales, puede ascender al 80 u 85 % de los costes totales. En condiciones desfavorables, por ejemplo, en caso de tempestades, se reduce la parte del coste del material en relación con los costes totales.

Tras la instalación y realización de ciertas comprobaciones preliminares, se transmitirá al comprador el derecho de propiedad sobre el cable. A continuación, se seguirá trabajando en comprobaciones complementarias durante cerca de 30 días y la sociedad NN corregirá eventuales deficiencias.

Tras solicitar un dictamen previo a la Administración tributaria sueca, ésta determina que se trataba de un servicio prestado en Suecia. La sociedad NN impugnó el dictamen ante el

Regeringsrätten, considerando que se trataba de un servicio relativo a un bien inmueble y que sólo debía devengarse el IVA por la parte territorial correspondiente, suscitando las dudas del Regeringsrätten que decide plantear las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Debe considerarse que una operación gravada relativa a la entrega e instalación de un cable, que se coloca en el territorio de dos Estados miembros y también fuera del territorio de la Comunidad, y en la que el cable representa una parte claramente preponderante de los costes totales, constituye una entrega de un bien a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre el lugar de realización del hecho imponible previstas en la Sexta Directiva?
- 2) Si, por el contrario, debe entenderse que tal operación constituye una prestación de servicios, ¿ha de considerarse que dicho servicio tiene tal relación con un inmueble que el lugar de la prestación debe determinarse con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva?
- 3) Si la respuesta a alguna de las cuestiones primera o segunda es afirmativa, ¿debe interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra a), o alternatively, el artículo 9, apartado 2, letra a), de la [Sexta] Directiva de modo que debe dividirse la operación teniendo en cuenta la ubicación del cable?
- 4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, ¿debe entenderse el artículo 8, apartado 1, letra a), o alternatively, el artículo 9, apartado 2, letra a), en relación con los artículos 2, apartado 1, y 3, apartado 1, de la [Sexta] Directiva en el sentido de que no debe gravarse con el IVA la parte de la entrega del bien o de la prestación del servicio que se realiza fuera del territorio de la Comunidad?

## 2. Comentario.

El Tribunal de Justicia tiene en esta sentencia una magnífica ocasión para delimitar el ámbito de aplicación territorial del IVA. El IVA es un impuesto eminentemente territorial que requiere del establecimiento de unas reglas de localización que sirven, por un lado, como criterio de asignación de la competencia para el gravamen de una determinada operación a alguno de los Estados miembros y a su vez, por otro lado, para asegurar que una operación no va a ser gravada por dos o más Estados.

En la delimitación de la competencia tributaria de los Estados al gravamen de determinadas operaciones transaccionales resulta relevante, como en tantos otros aspectos del IVA, la configuración de la operación como entrega de bienes o como prestación de servicios, y a ello se detiene mayoritariamente el Tribunal: a analizar los elementos de la operación compleja que permiten calificarla como entrega de bienes o como prestación de servicios a los efectos del IVA. Y, lógicamente, tratándose de una operación completa, debe discernirse si se trata de una única operación compleja o se trata de varias operaciones diferenciadas, siguiendo cada una de ellas sus efectos tributarios en el IVA, sobre la base de los principios que se infieren del artículo 2.1 de la VI Directiva, a saber:

- cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente;
- las operaciones que constituyen una única prestación desde la perspectiva económica no deben desglosarse artificialmente, manteniendo la funcionalidad del sistema IVA.

Se trata, por tanto de dilucidar si una operación consistente en la instalación y posterior entrega de cable de fibra óptica entre el territorio de un Estado miembro y el territorio de un Estado miembro pasando por aguas no jurisdiccionales está sometido al IVA y de qué forma, para lo que resulta necesario su calificación previa y su posterior asignación jurisdiccional entre los diferentes Estados implicados.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia “existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia *Levob Verzekeringen* y *OV Bank*, antes citada, apartado 22)” (p. 23).

Tras el análisis del contrato del presente caso, el TJCE concluye que todos los elementos que integran la operación de que se trata en el litigio principal resultan necesarios para llevarla a cabo, y por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí. Necesidad y vinculación de los elementos conforman, pues, los criterios para determinar la unidad de la operación a efectos del IVA, pues desglosar las diferentes partes que son necesarias entre sí y que sólo se entienden en relación al conjunto supondría una artificiosidad que quebraría la funcionalidad del IVA.

Identificada la operación compleja única debe establecerse los elementos relevantes que permitan la calificación de dicha operación *única* a efectos del IVA. Sigue para ello los criterios elaborados en torno a la definición de operación accesoria: una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

El Tribunal dilucida si debe considerarse prevalente la instalación o la entrega subsiguiente, repasando el concepto de entrega de bienes formulado por el TJCE, despegado del concepto nacional de transmisión de la propiedad, incluyendo toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien.

El Tribunal considera que la entrega prevalece frente a la instalación por los siguientes elementos:

- la transmisión del bien instalado es la finalidad última de la operación, pudiendo el adquirente disponer del cable instalado como propietario.
- un bien corporal puede ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta, sin que la operación pierda necesariamente su calificación de entrega de un bien.

- no se establecen distinciones entre los modos de instalación.
- el volumen de negocios que el proveedor obtiene de la operación está integrado predominantemente por el coste del cable y el resto del material (80-85%). Sin embargo dicha relación de los precios de los bienes y los servicios sólo es un indicio conformado por datos objetivos que no tiene una importancia determinante.
- El elemento relevante es la importancia de la prestación de servicios en relación con la entrega del cable, y ahí se considera que aunque las operaciones de incorporación del cable al suelo revistan gran complejidad, no puede considerarse que la prestación de servicios sea predominante.
- El servicio realizado se limita a instalarlo, y no tiene como finalidad alterar la naturaleza del cable o adaptarlo a las necesidades específicas del cliente, por lo que la operación relevante es la entrega y la instalación debe considerarse como accesorio (p. 39 y 40).

Decidida la calificación de la operación, la segunda cuestión a realizar reside en determinar la regla que determina el lugar de realización de la operación a efectos de su sujeción, o no, al IVA.

En este sentido, considera que la entrega de bienes consistente en la instalación de un cable, es una operación sucesiva que se sitúa en los diferentes Estados por los que se instala el cable, debiendo quedar la operación sometida a prorrateo en atención a la longitud del cable que se encuentra en el territorio de cada Estado. No otorga validez, probablemente para no incrementar la complejidad tributaria de la operación, al desglose de los costes en atención a las dificultades orográficas ni atiende a la vinculación geográfica de los servicios prestados. (p. 43 y 49). Resulta relevante a estos efectos el artículo 8 de la VI Directiva, relativo a los bienes entregados que hayan de ser objeto de instalación o montaje.

Finaliza la sentencia analizando la extensión territorial a la que puede afectar la aplicación del IVA en dicha operación. Ante la falta de reglas comunitarias precisas, cada Estado determina la extensión y límites de su propio territorio, de conformidad con las normas de derecho internacional público, (p.54), lo que supone gravar las operaciones realizadas en el mar territorial pero no en la zona económica, sobre la que se ejerce únicamente la soberanía en el plano funcional.

### **3. Fallo.**

Una operación que tiene por objeto la entrega e instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros y situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad, constituye una entrega de un bien a efectos del artículo 5, 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, en su versión modificada por la Directiva 2002/93/CE del Consejo, de 3 de

diciembre de 2002, si resulta que, tras las pruebas de funcionamiento efectuadas por el proveedor, se transmite el cable al cliente, el cual podrá disponer de él como propietario, que el precio del cable representa una parte claramente preponderante del coste total de dicha operación y que los servicios del proveedor se limitan a la instalación del cable, sin alterar su naturaleza ni adaptarlo a las necesidades específicas del cliente.

- 2) El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la competencia para gravar la entrega y la instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros y situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad, corresponde a cada Estado miembro a prorrata de la longitud del cable que se encuentre en su territorio, tanto en relación con el precio del propio cable y del resto del material como en relación con el coste de los servicios correspondientes a su instalación.
- 3) El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388, en relación con los artículos 2, punto 1, y 3 de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la entrega e instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros no está sujeta al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la parte de la operación que se desarrolle en la zona económica exclusiva, en la plataforma continental y en alta mar.

