

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

SUMARIO

I. PRESENTACIÓN

- **La rectificación de las autoliquidaciones.** 11
Antonio Cayón Galiardo

2. ESTUDIOS:

- **Proyecto de Ley para el acceso electrónico de los ciudadanos a las administraciones públicas: incidencia en el ámbito tributario** 17
Ana M^a Delgado García y Rafael Oliver Cuello
- **La tributación de los campos de golf en España** 57
Alejandro García Heredia
- **Crónica de la RIC en 2006** 79
Salvador Miranda Calderín
- **Las entidades sin fines lucrativos de la ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido** 111
Rosario Pallarés Rodríguez

Documentos

- **Informe de la AEDAF sobre el borrador de Reglamento del IRPF** 133
Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal
Gabinete de Estudios AEDAF
- **Notas de la AEDAF al Proyecto de Orden por el que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pago fraccionados a cuenta del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio** 145
Gabinete de Estudios AEDAF

3. JURISPRUDENCIA

- STS de 30 de enero de 2007. Derivación de responsabilidad a los administradores. Cese efectivo de la sociedad en su actividad. 149
- STS de 14 de septiembre de 2006. Infracciones tributarias. Dejar de ingresar en plazo sin requerimiento previo. 152
- STS de 2 de diciembre de 2006. 158
IRPF. Tributación do Seguro de supervivencia percibido por un trabajador.
- STS de 30 de junio de 2005. IS. Gastos deducibles. Carga de la prueba. 160
- STS de 14 de noviembre de 2006. Inicio de actuaciones inspectoras. 163
Fundamentación.

4. UNIÓN EUROPEA

- Sentencia de 6 de abril de 2006. Asunto: C-245/04. 169
Procedimiento prejudicial – Sexta Directiva IVA – Artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero, 28 ter, parte A, apartado 1, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Expedición o transporte intracomunitario de bienes – Entregas – Adquisiciones intracomunitarias de bienes – Operaciones en cadena – Lugar de las operaciones.
- Sentencia de 27 de abril de 2006. Asuntos acumulados: 176
C-443/04 y C-444/04. Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra c) – Exenciones – Asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias – Tratamientos terapéuticos dispensados por un fisioterapeuta y un psicoterapeuta – Definición de las profesiones sanitarias por el Estado miembro afectado – Facultad de apreciación – Límites.
- Sentencia de 4 de mayo de 2006. Asunto: C-169/04. 186
Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 13, parte B, letra d), número 6 – Gestión de fondos comunes de inversión – Exención – Concepto de “gestión” – Funciones de depositario – Delegación de funciones de gestión administrativa.
- Sentencia de 11 de mayo de 2006. Asunto: C-384/04. Sexta Directiva IVA – 194
Artículos 21, apartado 3, y 22, apartado 8 – Medidas nacionales de lucha contra el fraude – Responsabilidad solidaria en cuanto al pago del IVA – Constitución de una fianza en garantía del IVA adeudado por otro operador.
- Sentencia de 18 de mayo de 2006. Asunto: C-509/04. Impuestos indirectos 204
que gravan la concentración de capitales – Directiva 69/335/CEE– Artículo 7, apartado 1, letras b) y b) bis – Impuesto sobre las aportaciones de capital – Exención – Requisitos – Conservación de las participaciones sociales adquiridas durante un plazo de cinco años.

■ Sentencia de 1 de junio de 2006. Asunto: C-98/05. Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 11, parte A, apartados 2, letra a), y 3, letra c) – Base imponible – Impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos.	212
■ Sentencia de 8 de junio de 2006. Asunto: C-517/04. Exacción sobre el transporte de quisquillas a bordo de buques pesqueros matriculados en un Estado miembro destinada a financiar instalaciones de tamizado y pelado de quisquillas en dicho Estado miembro – Artículo 25 CE – Exacción de efecto equivalente a derechos de aduana – Artículo 90 CE – Tributos internos.	219
■ Sentencia de 8 de junio de 2006. Asunto: C-430/04. Sexta Directiva IVA – Posibilidad de invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo – Actividades que ejerce un sujeto pasivo privado en competencia con una autoridad pública – Organismo de Derecho público – No sujeción al impuesto en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.	225
■ Sentencia de 8 de junio de 2006. Asunto: C-106/05. Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 13, parte A, apartados 1, letras b) y c), y 2, letra a) – Asistencia sanitaria prestada por organismos que no sean de Derecho público – Asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas – Análisis clínicos efectuados, previa prescripción por un médico generalista, por un laboratorio de Derecho privado no integrado en un establecimiento asistencial – Requisitos para su exención – Facultad de apreciación de los Estados miembros – Límites.	231
■ Sentencia de 15 de junio de 2006. Asunto: C-494/04. Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Directiva 92/12/CEE – Impuestos especiales – Sellos fiscales – Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 27 – Desaparición de precintas.	243
■ Sentencia de 15 de junio de 2006. Asunto: C-264/04. Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Fusión de sociedades – Modificación en el Registro de la Propiedad – Percepción de una tasa – Calificación de “impuesto sobre las transmisiones” – Requisitos de la percepción de la tasa.	253



PRESENTACIÓN

■ La rectificación de las autoliquidaciones

Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Gabinete de Estudios de la AEDAF.

La generalización de las autoliquidaciones en nuestro sistema fiscal, como forma de gestión de los tributos, ha supuesto la aparición de un buen número de cuestiones y problemas a los que muy lentamente se ha ido dando respuesta y solución, normalmente, y en primer lugar, por la doctrina y más tardíamente por la jurisprudencia. A esta situación no ha sido ajena la necesidad de aplicar una ley –la Ley General Tributaria de 1963– en la cual la figura de la autoliquidación era prácticamente ignorada en su articulado.

Por sólo recordar algunos de aquellos temas, mencionaremos el igual tratamiento que, a casi todos los efectos, se viene atribuyendo a la declaración tributaria y a la autoliquidación, cuando lo cierto es que se trata de actos del particular de contenido y naturaleza diferentes ya que la primera sólo encierra una comunicación de hechos relevantes para la aplicación de las normas, mientras que la segunda conlleva tanto operaciones de calificación tributaria, como de aplicación propiamente de las leyes. Pero quizá en el plano del derecho sancionador es donde el desconocimiento de esta importante diferencia entre declaraciones y autoliquidaciones tributarias ha desvelado la necesidad de tratar de forma diferente los “errores” cometidos en relación con los hechos declarados y los errores e irregularidades cometidos en el proceso de calificación jurídica y de aplicación de normas, de forma que el “error de derecho” ha sido finalmente reconocido por nuestros tribunales como una situación que, cuando pueda ser sancionada por deberse a un comportamiento negligente, no debe ser equiparado a la ocultación de los hechos y operaciones que, por haberse realizado por el propio interesado, deben ser conocidos por este.

Pues bien, de entre los muchos problemas a que nos referimos, nos vamos a ocupar del que afecta a la rectificación de las autoliquidaciones ya que, consideramos, no está debidamente resuelto en nuestro ordenamiento. Para ello vamos a comenzar por exponer un ejemplo de la cuestión que ahora nos interesa y dónde entendemos aparece el núcleo del asunto que debe resolverse con criterios diferentes de los que se aplican en este momento.

No son pocos los casos en que personas, económicamente dependientes de sus padres, trabajan esporádicamente y perciben por ello retribuciones de escasa importancia que se ven sometidas a retención. En estos supuestos, por cumplirse los requisitos impuestos

legalmente, estas personas podrían acogerse a la aplicación de las disposiciones legales referentes al mínimo por descendientes que serían aplicables en la declaración del IRPF de sus padres, en la normalidad de los casos. Ahora bien, no resulta infrecuente que, al conocer que las cantidades retenidas les serían devueltas, presenten una declaración autoliquidación independiente. Con ello, cuando los padres pretenden aplicarse la citada deducción –mínimo por descendientes– se encuentran ante la prescripción del artículo 43 de la LIRPF, anterior a la reforma, que ordena: «3. No procederá la aplicación de los mínimos por descendientes a que se refiere el apartado 1 anterior, cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este impuesto o la comunicación prevista en el artículo 100 de esta ley».

Hechos los cálculos familiares, llegan a la conclusión de que les hubiera sido más beneficioso económicamente no haber presentado la declaración autoliquidación separada, generadora del derecho a la devolución de las cantidades retenidas, sino haberse aplicado la deducción por descendientes.

En este supuesto, las soluciones que se ofrecen pasan por “rectificar” la declaración autoliquidación del hijo, intentado su anulación con el fin de obtener la mayor ventaja fiscal derivada de aplicar en la de los padres el mínimo a que nos venimos refiriendo. Con ello, nos situamos ante el problema que motiva esta reflexión.

Para empezar, hemos de advertir que actualmente el problema ha sido abordado por el legislador de manera que en la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 61 se ha modificado la norma antes transcrita ordenando: «2.^a No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros». Con esta disposición, los casos en que las rentas obtenidas por el hijo no superen esta cifra, pueden obtener la reducción por descendientes al tiempo que el hijo puede presentar su declaración independiente y obtener la devolución de las cantidades retenidas (aunque con la nueva regulación en materia de retenciones, normalmente no procederá retener cantidad alguna).

Centrándonos ahora en el tema de la rectificación de las autoliquidaciones, y con independencia de la resolución del problema que nos ha servido de excusa para introducirnos, recordemos que el planteamiento de la cuestión ha sido largo y complejo puesto que al tratarse de un acto del particular, que no de un acto administrativo, cuando se pretendía atacar una autoliquidación por quien la había formulado, no existían vías procedimentales adecuadas, habiendo acudido a resolver la situación con medios como el ejercicio del derecho de petición regulado con carácter general en el ordenamiento administrativo.

Esta situación perduró hasta la aparición del RD 1163/1990, regulador del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, en el que se partió de la diferenciación de dos supuestos distintos: la rectificación en los casos en que se había producido un ingreso indebido y la rectificación en los demás supuestos.

Así, en el artículo 8 del citado RD, para el caso de ingresos indebidos, se establecía que: «Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por el ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración tributaria». Y para los restantes supuestos, la disposición adicional tercera ordenaba: «I. Cuando un obligado tributario considere que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por el ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración tributaria». Dicho precepto se completaba con la norma contenida en el artículo 121. del RPREA a cuyo tenor, «la resolución expresa o presunta que dicte la Administración tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración-liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa».

Esta regulación se ha mantenido hasta la vigencia de la Ley 58/2003. General Tributaria que ha acogido la redacción del RD 1163/1990, disponiendo en el artículo 120 3. «Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente». Esta remisión al reglamento de desarrollo, se entiende hecha al futuro reglamento de aplicación de los tributos quien efectuará la nueva regulación de la materia ya que, por el momento, el RD 520/2005 ha declarado derogado el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, «excepto los artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta». Es decir, manteniendo la vigencia de los dos preceptos antes transcritos.

Si examinamos con detenimiento la exposición de motivos del reglamento proyectado, nos encontramos con que se considera que la LGT «... ha unificado el tratamiento de estos dos supuestos de devolución a efectos procedimentales...», lo que, como veremos encierra una solución nada satisfactoria ya que el caso que nos ocupa no estamos ante un supuesto de “devolución” sino ante una rectificación de autoliquidaciones que puede no tener como resultado el reembolso de cantidad alguna.

Planteada así la situación de nuestro ordenamiento tributario, que ha de enmarcar la respuesta al tema de la rectificación de las autoliquidaciones, del contenido de la LGT y de las disposiciones vigentes y proyectadas, destacamos la referencia que hacen al presupuesto de hecho que permite instar la rectificación: cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos. Es decir, la legitimación para instar el procedimiento viene dada por dos exigencias: la condición de “obligado tributario” –lo que debe entenderse en relación con la obligación tributaria de que se trate- y “el perjuicio de sus intereses legítimos”.

Es en relación con esta última expresión en donde se plantea el problema que tratamos, pues debe precisarse qué es lo que se entiende por “perjuicio de los intereses legítimos”.

Si entendemos que el perjuicio es un daño económico directo al interesado –quien formuló la autoliquidación- derivado de la propia autoliquidación –cuya rectificación se insta- es claro que sólo se podrá instar su rectificación cuando de la misma resultase un ingreso indebido, a devolver, o una devolución mayor que la derivada de la autoliquidación inicial, pues sólo en estos casos se constataría un perjuicio económico para el interesado derivado del mantenimiento de la autoliquidación presentada. Esta es la posición que defiende la Consulta de la Dirección General de Tributos V-1646-2005, que restringe así el ámbito de la legitimación para rectificar las autoliquidaciones a los citados presupuestos de hecho, lo que conduciría finalmente a la casi unificación de supuestos en que es posible “atacar” una autoliquidación, siendo el primer supuesto el de haber generado un ingreso indebido, y los segundos supuestos, el de haber generado, también, un ingreso indebido o generado una devolución menor de la debida.

A nuestro parecer, la interpretación que debe hacerse del concepto “perjuicio de intereses legítimos” no puede ser tan restrictivo ni literal, sino que debe fundarse en su verdadero sentido jurídico ya que se trata de una categoría empleada en nuestro ordenamiento con frecuencia, habiéndose utilizado para legitimar el ejercicio de cualquier acción o pretensión más allá del mero “derecho subjetivo” o “interés directo” de que pudiese ser titular una persona, y, por ello, comprendiendo “cualquier ventaja o utilidad jurídica derivada de la reparación pretendida”. Así se emplea el término en el art. 31 de la Ley 30/1992 de RJPAC y en el art. 18 de la Ley 29/1998 de la JCA tal y como lo ha entendido la jurisprudencia.

Es decir, ni debe reducirse la idea de perjuicio al daño económico, sino a una desventaja de cualquier naturaleza, ni la idea de interés legítimo debe tener una acepción restrictiva sino todo lo contrario, pues su empleo se justifica en el deseo de ampliar la legitimación de quien acciona más allá de un interés directo y también de un derecho subjetivo.

Por tanto, la rectificación de las autoliquidaciones debe considerarse posible mediante dos instrumentos legalmente previstos: cuando se trate de obtener el reconocimiento del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido y, no existiendo esta pretensión, cuando el obligado tributario considere que de su autoliquidación se deriva una desventaja de cualquier naturaleza, distinta de la de haber realizado un ingreso indebido cuyo reconocimiento se solicita.

Esta interpretación creemos es la que permite restablecer la situación del contribuyente sobre quien las leyes tributarias han desplazado la carga de autoliquidar sus tributos, pues la determinación de la cuota tributaria sigue siendo una función administrativa, manifestación de la autotutela declarativa –capacidad de la Administración para declarar su propio derecho sin acudir a los tribunales- que encierra una prerrogativa en que se fundamenta nuestro ordenamiento jurídico público. Otra solución sería menoscabar sus garantías respecto de la situación en que es la Administración quien dicta el acto de liquidación tributaria, ya que entonces, no existe limitación para impugnar este acto, pudiéndose instar no sólo la anulación parcial, sino también su total expulsión del orden jurídico. ■

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Ana M^a Delgado García y
Rafael Oliver Cuello

Alejandro García Heredia

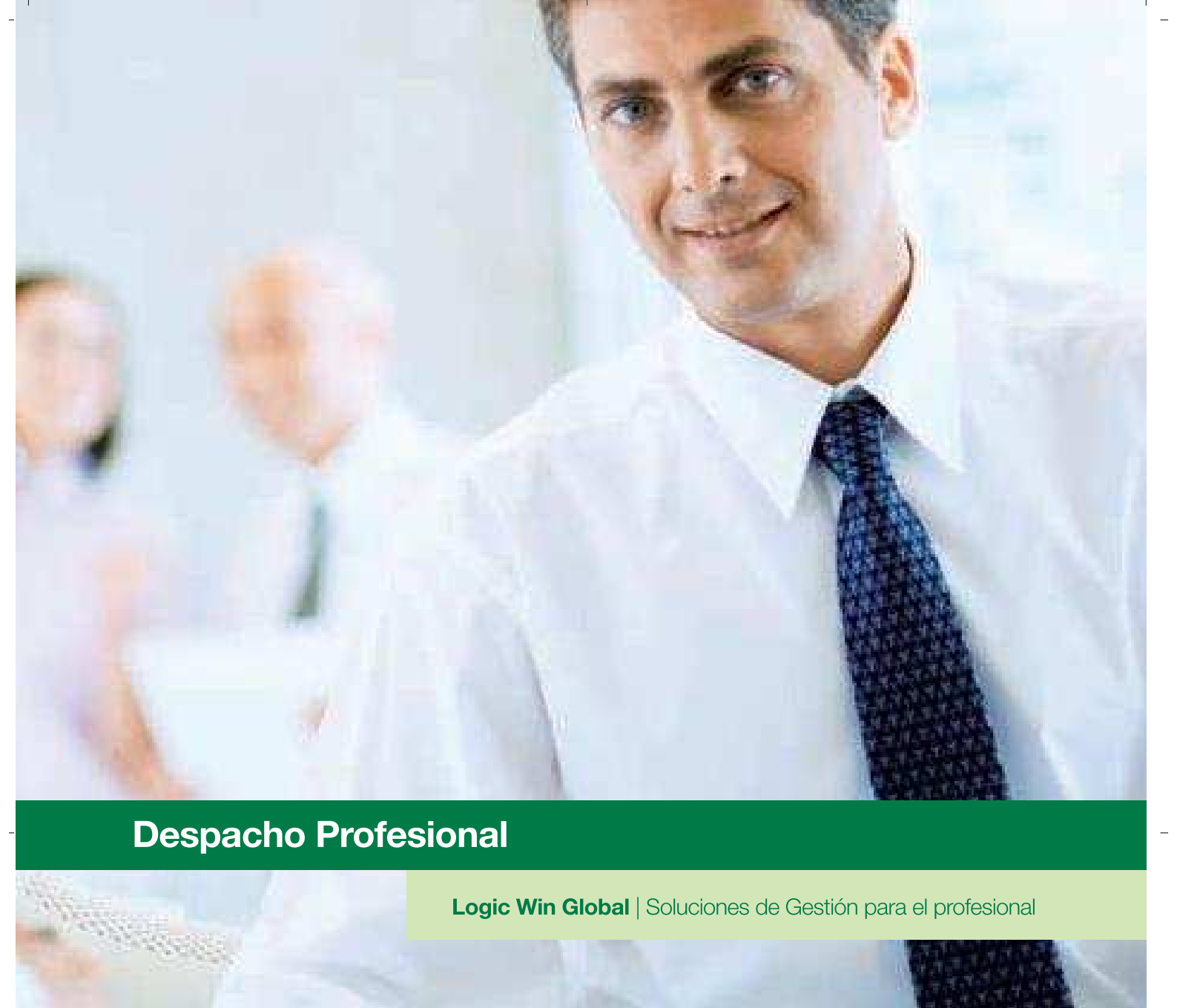
Salvador Miranda Calderón

Rosario Pallarés Rodríguez

Gabinete de Estudios AEDAF



Asociación Española de
Asesores Fiscales



Despacho Profesional

Logic Win Global | Soluciones de Gestión para el profesional

Logic Win Global es la colección de soluciones de software que cubre todas las necesidades de un Despacho Profesional como el tuyo

- Área Laboral
- Área Contable y Financiera
- Área Fiscal
- Área de Gestión
- Área de Comunicaciones

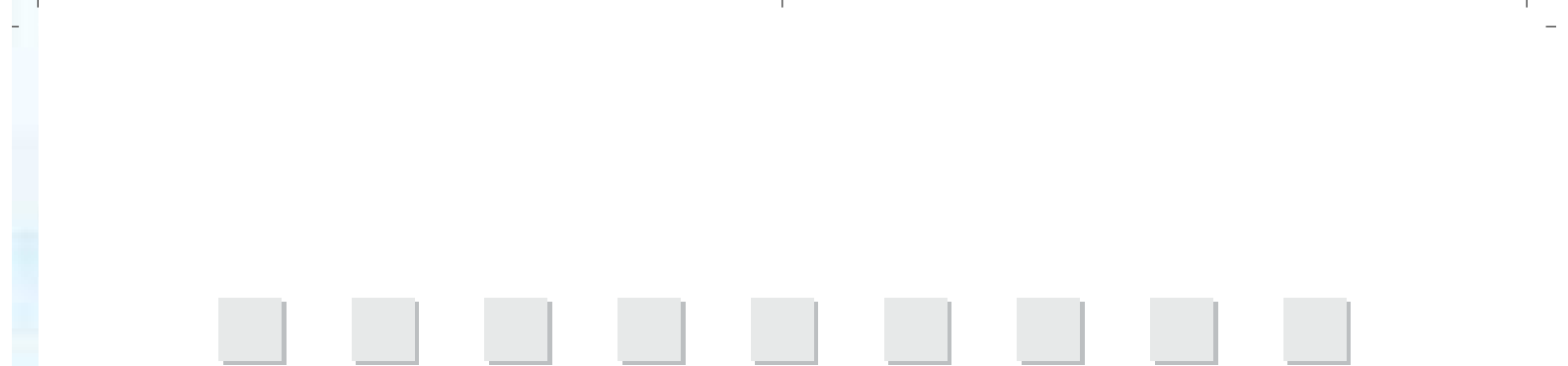
» 902 200 246 | www.sagelogiccontrol.com

sage

Pasión por el software

División
Mediana Empresa

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **Proyecto de ley para el acceso electrónico de los ciudadanos a las administraciones públicas: incidencia en el ámbito tributario**

■ **Ana M^a Delgado García**

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Oberta de Catalunya

Rafael Oliver Cuello

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Pompeu Fabra

■ **SUMARIO:**

Introducción

1. Finalidad de la norma

2. Aplicación en el ámbito tributario

3. El derecho del ciudadano a relacionarse con las Administraciones públicas por medios electrónicos

4. Otros derechos del ciudadano frente a la Administración electrónica

5. Los registros electrónicos

6. El carácter voluntario u obligatorio del uso de la vía telemática

7. La actuación administrativa automatizada

8. La utilización de software libre

9. Las copias electrónicas

Conclusiones

Bibliografía

Introducción

El proyecto de Ley para el acceso electrónico de los ciudadanos a las Administraciones públicas (PLAECAP)¹ es una de las iniciativas legislativas más relevantes de esta VIII Legislatura en relación con la modernización de las Administraciones públicas y que viene siendo reclamada por la doctrina y por los sectores implicados desde hace bastante tiempo.

Conviene, pues, analizar la incidencia de este proyecto de ley en el ámbito tributario, realizando un estudio comparado entre sus preceptos y la regulación vigente del uso de las tecnologías informáticas y telemáticas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El empleo de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) en las relaciones entre el obligado tributario y la Administración, por un lado, facilita al primero el cumplimiento de sus deberes tributarios, pues permiten la mayor efectividad de las labores de información y asistencia de la Administración; y, por otro, facilita también las tareas de control tributario, rentabilizando el ingente volumen de información que obra en poder de la Administración tributaria.

En este contexto, es fundamental la potenciación de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Especialmente, cuando los mismos se relacionan con la Administración por medios electrónicos. En estos casos, los riesgos que la utilización de las TIC lleva aparejada deben tener una respuesta clara y contundente por parte del legislador, para neutralizar dichos riesgos e incluso para fomentar y promover su utilización por el mayor número posible de ciudadanos.

Son evidentes las ventajas que, tanto para los obligados tributarios como, fundamentalmente, para la propia Administración, posee la utilización de dichas tecnologías. Pero también es clara, actualmente, la denominada brecha digital, que divide a los ciudadanos entre los que tienen acceso o no a las nuevas tecnologías. En ocasiones, este problema tiene sus orígenes en causas económicas, sociales y educativas, que sólo se resolverán a medida que la llamada sociedad de la información y del conocimiento se vaya extendiendo a todas las capas sociales. Es, en definitiva, un problema que atañe tanto al sector privado como al público, pero que, en nuestra opinión, es a éste último al que le corresponde liderar la labor de alfabetización digital.

Decíamos que, en ocasiones, el problema posee una marcada vertiente económica, social y educativa. Pero, en muchas otras ocasiones, la escasa o nula utilización de las TIC se debe simplemente a la desconfianza. Desconfianza que tiene su origen en la pretendida vulnerabilidad del soporte electrónico, que se percibe como fácilmente manipulable, la posibilidad de ver atacada la privacidad de los ciudadanos o bien la dificultad misma de uso de tales tecnologías, que a veces requieren de unos conocimientos técnicos excesivos. Pues bien, es aquí donde el legislador, a nuestro juicio, tiene que realizar un esfuerzo para combatir los riesgos que conllevan las nuevas tecnologías, a los que antes nos referíamos,

¹ Boletín Oficial de las Cortes Generales nº 116-I, serie A, de 15 de diciembre de 2006.

pues existen respuestas tanto técnicas como jurídicas que garantizan la fiabilidad y confianza del soporte electrónico, muchas veces superior incluso a las del soporte papel.

Por ello, algunos derechos y garantías de los obligados tributarios ya existentes, simplemente, deben adaptarse a las exigencias del empleo de la vía telemática. Mientras que otros derechos y garantías son de nueva creación, originados por las propias relaciones que se establecen entre los obligados tributarios y la Administración.

La Administración electrónica, como apunta VIZCAÍNO,² no tiene un significado distinto en el ámbito tributario que en el resto de sectores. Las técnicas utilizadas son las mismas al igual que la finalidad que se pretende. Lo que sí es cierto es que la Administración tributaria ha sido particularmente activa en el largo y complicado proceso de aplicación de las TIC a su actividad.

En cuanto a la Administración electrónica tributaria, es importante el avance que supuso la disposición final quinta de la Ley 66/1997, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que autorizó al Ministro de Economía y Hacienda para determinar mediante Orden los supuestos y condiciones en que las grandes empresas habrían de cumplir sus obligaciones tributarias de carácter formal por medios telemáticos, lo que se desarrolló por la Orden de 29 de junio de 1998.³

La presentación por vía telemática se había previsto, inicialmente, con carácter voluntario. Constituye, a nuestro juicio, un punto de inflexión en el proceso de desarrollo de la Administración electrónica, la posibilidad de que, con carácter general en relación a ciertas entidades, personas u organizaciones, la presentación por vía telemática de solicitudes o comunicaciones a la Administración del Estado y sus organismos públicos sea obligatoria.⁴

² VIZCAÍNO CALDERÓN, Miguel: *La Administración tributaria electrónica en la nueva Ley General Tributaria*, en "Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 575 y ss.

³ Más adelante, al amparo de la habilitación contenida en el art. 79.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, y de lo previsto en el art. 59.3 RD 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de dicho tributo, se dictó la Orden de 13 de abril de 1999, sobre presentación por vía telemática de declaraciones del IRPF, en la que se utiliza por primera vez la firma digital en los procedimientos tributarios. Posteriormente, han sido muy numerosas las disposiciones que han habilitado la utilización de procedimientos telemáticos para la presentación de declaraciones en numerosos impuestos, así como el pago electrónico correspondiente. Véase al respecto, DELGADO GARCÍA, Ana M^a; OLIVER CUELLO, Rafael: *Las declaraciones tributarias telemáticas*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n^o 259, 2001, págs. 185 y ss.

⁴ La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, añade una nueva disposición, la decimotava, a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, en la que se establece que la presentación de solicitudes y comunicaciones, así como de la documentación complementaria exigida, por las empresas que agrupen a más de cien trabajadores o tengan la condición de gran empresa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como por cualquier institución o entidad de derecho público, deberá realizarse necesariamente por medios telemáticos en aquellos supuestos y condiciones que se determinen por Orden del titular del Ministerio correspondiente. Igualmente, se establece una norma similar en relación con las personas físicas, organizaciones y asociaciones, no contempladas en el supuesto anterior; pertenecientes a colectivos o sectores que ordinariamente hagan uso de este tipo de técnicas y medios en el desarrollo de su actividad normal. La Orden que se dicte, además de las especificaciones anteriores, deberá, adicionalmente, acreditar que la obligación de utilizar medios telemáticos no implica restricción o discriminación alguna para los integrantes del sector o colectivo de que se trata. Véase, en relación con la voluntariedad u obligatoriedad del uso de las TIC en las relaciones con la Administración tributaria, DELGADO GARCÍA, Ana M^a; OLIVER CUELLO, Rafael: *Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, n^o 125, 2005, págs. 47 y ss.

En este contexto, también tiene suma importancia regular los supuestos en que terceras personas pueden ayudar a los ciudadanos en sus relaciones telemáticas con la Administración. En el ámbito tributario, destaca el régimen de la representación y la colaboración social en la gestión tributaria, por lo que se refiere a la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios que deban tramitarse por la Agencia Tributaria, regulado por el Real Decreto 1377/2002 y al que se refiere también el art. 92.4 LGT.⁵

La Administración tributaria española constituye una de las Administraciones públicas, en el ámbito europeo, pioneras en el uso de las TIC en sus relaciones con los ciudadanos. En este sentido, como se destaca por un informe reciente elaborado por el Ministerio de Administraciones Públicas,⁶ los servicios de la Administración General del Estado más destacados sobre los que los ciudadanos han consultado información son los relacionados con los impuestos (47,1%). Igualmente, los formularios más descargados son los relativos a los impuestos (26,2%). Y, por último, los servicios más utilizados a través de Internet son los que afectan al pago de los impuestos (21,9%).

En cualquier caso, una de las principales cuestiones que se plantean como cruciales para el desarrollo efectivo de los planes de Administración electrónica, en general, es promover y facilitar el acceso generalizado de todos los ciudadanos a las TIC. El número de personas que utilizan el ordenador en nuestro país se incrementa progresivamente, pero el avance no resulta suficiente para alcanzar una cifra significativa. Las estadísticas reflejan una situación si no alarmante, sí especialmente delicada, porque pone de manifiesto la ineficacia de las políticas públicas de promoción de la sociedad de la información emprendidas por los poderes públicos españoles hasta el momento.⁷

La LGT no menciona en su articulado el término “Administración electrónica”. Es una lástima, pues se trata de un concepto que, aunque relativamente reciente, ya posee unos perfiles más o menos definidos, que incluso va a ser objeto de una ley específica de próxima aparición. Por lo tanto, se ha desaprovechado la oportunidad de realizar una mención específica a este concepto en nuestro código tributario.

A pesar de que el término no se cita en el articulado de la LGT, no puede decirse que la norma sea ajena al fenómeno de la Administración electrónica. Todo lo contrario. Precisamente, es en el ámbito tributario, como ya se ha señalado, donde encontramos una

⁵ Respecto a este tema, véase DELGADO GARCÍA, Ana M^a; OLIVER CUELLO, Rafael: *La colaboración social en la gestión tributaria telemática*, Revista de Información Fiscal, Lex Nova, n^o 59, 2003, págs. 11 y ss.

⁶ “Radiografía electrónica de España”, informe elaborado, en octubre de 2006, por el Ministerio de Administraciones Públicas. http://www.map.es/prensa/notas_de_prensa/notas/2006/10/20061027.html.

⁷ Véanse los datos estadísticos proporcionados en PINTO MOLINA, María; GÓMEZ CAMARERO, Carmen: *La ciberadministración española en la sociedad de la información: retos y perspectivas*, Ediciones Trea, Gijón, 2004, pág. 181. Reclaman, pues, estas autoras “la adopción de un compromiso político, acorde con la realidad, que impida la creación de desequilibrios, no sólo basados en el conocimiento tecnológico, sino también desigualdades de carácter social y económico, que continúen reproduciendo y aumentando la fractura social y económica ya existente en nuestra sociedad”.

Administración electrónica más desarrollada. Y la nueva LGT ha contemplado y regulado diversas manifestaciones de dicha Administración electrónica.

Así, la LGT introduce la principal regulación de la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en su art. 96. Constituye una novedad con relación a la anterior LGT, la regulación en el código tributario del uso de las tecnologías de la información. En el título III de dicha norma, dedicado a la aplicación de los tributos, en el que se producen las novedades legales de mayor trascendencia, se incorpora en el capítulo I, que tiene por objeto los principios generales, una sección (concretamente la cuarta) a las tecnologías informáticas y telemáticas, con un único precepto, el art. 96 LGT, que lleva por título “utilización de tecnologías informáticas y telemáticas”.

El art. 96 LGT supone la traslación al ámbito tributario de lo dispuesto por el art. 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), que lleva por título “incorporación de medios técnicos”. Sólo se introducen un par de novedades, que afectan, por un lado, a las garantías de los obligados tributarios en las tomas de decisiones automatizadas (art. 96.3 *in fine* LGT), y, por otro lado, a la validez jurídica de las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias (art. 96.5 LGT).

Por otro lado, se ha de señalar que, si bien es cierto que la LRJPAC ha sido pionera en la regulación legal del empleo de las TIC en el seno de las Administraciones públicas, también lo es que la Administración tributaria, como se ha dicho, ha destacado, entre todas las Administraciones, por su aplicación temprana e intensa en numerosos ámbitos relacionados especialmente con los procedimientos tributarios, que progresivamente han ido en aumento.

El fundamento de la aplicación de las TIC en el seno de la Administración tributaria en sus relaciones con los obligados tributarios se encuentra en el principio de eficacia en el servicio a los intereses generales, consagrado en el art. 103 de la Constitución Española (CE).

De acuerdo con lo previsto en el apdo. I del art. 96 LGT, “la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan”.

El deber de la Administración tributaria al que se refiere consiste, simplemente, en promover la utilización de las TIC, que se materializa en una obligación positiva de hacer por parte de la Administración tributaria. Sin embargo, no contiene el mandato de incorporar de forma directa en su actividad y en las relaciones con los obligados tributarios tales técnicas.

Se trata de un deber configurado de forma genérica, ya que no se concreta, de un lado, la intensidad cuantitativa con la que debe cumplirse ni, de otro, su intensidad cualitativa. Intensidad cuya apreciación puede variar considerablemente de una Administración tributaria a otra.

I. Finalidad de la norma

El PLAECAP pretende promover el uso de las tecnologías de la información y la comunicación en las relaciones entre la Administración pública y los ciudadanos. De acuerdo con la Exposición de Motivos, “una Administración a la altura de los tiempos en que actúa tiene que acompañar y promover en beneficio de los ciudadanos el uso de las comunicaciones electrónicas”.

Se señala, asimismo, que el beneficiario directo de la norma es el ciudadano, aunque, como se ha indicado en otras ocasiones, a quien reporta más ventajas la utilización de las TIC es a la propia Administración pública. Manifiesta, al respecto, la Exposición de Motivos que los ciudadanos “han de ser los beneficiarios últimos del salto, impensable hace sólo unas décadas, que se ha producido en el campo de la tecnología de la información y las comunicaciones electrónicas”.

Lo que queda claro, en cualquier caso, es que el fundamento de esta norma hay que buscarlo en el principio de eficacia de la actuación administrativa. Así lo expresa la Exposición de Motivos, al señalar que “al servicio, pues, del ciudadano, la Administración queda obligada a transformarse en una Administración regida por el principio de eficacia que proclama el artículo 103 de nuestra Constitución”.

Parecen claras, por otra parte, las ventajas que para el legislador posee la utilización de las TIC en este terreno. Dice la Exposición de Motivos que “en todo caso, esas primeras barreras en las relaciones con la Administración —la distancia a la que hay que desplazarse y el tiempo que es preciso dedicar— hoy día no tienen razón de ser. Las tecnologías de la información y las comunicaciones hacen posible acercar la Administración hasta la sala de estar de los ciudadanos o hasta las oficinas y despachos de las empresas y profesionales. Les permiten relacionarse con ella sin colas ni esperas. E incluso recibir servicios e informaciones ajenos a actividades de intervención administrativa o autorización; informaciones y servicios no relacionados con actuaciones limitadoras, sino al contrario ampliadoras de sus posibilidades”.

En esas condiciones, según comenta la Exposición de Motivos, permiten también a los ciudadanos ver a la Administración como una entidad a su servicio y no como una burocracia pesada que empieza por exigir, siempre y para empezar, el sacrificio del tiempo y del desplazamiento que impone el espacio que separa el domicilio de los ciudadanos y empresas de las oficinas públicas.

Pero, además de eso, concluye la Exposición de Motivos, “las nuevas tecnologías de la información facilitan, sobre todo, el acceso a los servicios públicos a aquellas personas que antes tenían grandes dificultades para llegar a las oficinas públicas, por motivos de localización geográfica, de condiciones físicas de movilidad u otros condicionantes, y que ahora se pueden superar por el empleo de las nuevas tecnologías. Se da así un paso trascendental para facilitar, en igualdad de condiciones, la plena integración de estas personas en la vida pública, social, laboral y cultural”.

En cuanto al título competencial, el proyecto de ley tiene carácter básico y, de acuerdo con lo dispuesto por la disposición final primera, se articula a partir de las competencias del Estado que le reconoce el art. 149.1.18 de la Constitución: «Bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas», por una parte y «procedimiento administrativo común» por otra. Por consiguiente, la regulación estatal, en lo que tiene de básico, según se indica en el proyecto de ley, deja margen suficiente a los desarrollos autonómicos.

En definitiva, se justifica esta norma en la creación de un marco jurídico que facilite la extensión y utilización de estas tecnologías. Y se señala, al respecto, que el principal reto que tiene la implantación de las TIC en la sociedad en general y en la Administración en particular es la generación de confianza suficiente que elimine o minimice los riesgos asociados a su utilización. Dichos riesgos, según la Exposición de Motivos, nacen de, por una parte, la impresión de la mayor fragilidad de la información en soporte electrónico al acceso, manipulación o destrucción, por otra, el miedo a la pérdida de privacidad derivada de la eficiencia con la que las TIC manejan la información, y finalmente de la escasa transparencia de estas tecnologías consecuencia de su fundamento científico-tecnológico que requieren unos conocimientos básicos cuya ausencia determina nuevas formas de coordinación.

Para ello, la legislación “debe proclamar y erigirse sobre un principio fundamental como es la conservación de las garantías constitucionales y legales a los derechos de los ciudadanos y en general de las personas que se relacionan con la Administración Pública, cuya exigencia se deriva del artículo 18.4 CE, al encomendar a la ley la limitación del uso de la informática para preservar el ejercicio de los derechos constitucionales”.

Esta conservación, según el proyecto de ley, exige afirmar la vigencia de los derechos fundamentales no sólo como límite, sino como vector que orienta esta reforma legislativa de acuerdo con el fin promocional consagrado en el artículo 9.2 de nuestro texto fundamental, así como recoger aquellas peculiaridades que exige la aplicación segura de estas tecnologías. Estos derechos deben completarse con otros exigidos por el nuevo soporte electrónico de relaciones, entre los que debe estar el derecho al uso efectivo de estos medios para el desarrollo de las relaciones de las personas con la Administración.

Todo ello, tal como destaca la Exposición de Motivos, cristaliza en “un Estatuto del ciudadano frente a la Administración electrónica que recoge un elenco no limitativo de las posiciones del ciudadano en sus relaciones con las Administraciones Públicas, así como las garantías específicas para su efectividad”.

Esta idea se plasma en el art. 1.1 PLAECAP, según el cual esta norma “reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos y regula los aspectos básicos de la utilización de las tecnologías de la información en la actividad administrativa, en las relaciones entre las Administraciones Públicas, así como en las relaciones de los ciudadanos con las mismas con la finalidad de garantizar sus derechos, un tratamiento común ante ellas y la validez y eficacia de la actividad administrativa en condiciones de seguridad jurídica”.

Asimismo, y según lo estipulado por el apdo. 2 de este precepto, “las Administraciones públicas utilizarán las tecnologías de la información de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley, asegurando la disponibilidad, el acceso, la integridad, la autenticidad, la confidencialidad y la conservación de los datos, informaciones y servicios que gestionen en el ejercicio de sus competencias”.

Por lo que respecta al ámbito de aplicación (art. 2 PLAECAP), hay que señalar que la norma se aplica tanto a las Administraciones públicas, entendiendo por tales la Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local, así como las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de las mismas; como a los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones públicas; así como a las relaciones que establezcan entre sí las distintas Administraciones públicas. No obstante, no será de aplicación a las Administraciones públicas en las actividades que desarrollen en régimen de Derecho privado.

El artículo 3 PLAECAP es el dedicado a plasmar en el texto articulado las finalidades de la norma a las que se hace referencia en la Exposición de Motivos. Entre ellas, en nuestra opinión, destacan las tres primeras, a saber, facilitar, por un lado, el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes por medios electrónicos; por el otro, facilitar el acceso por medios electrónicos de los ciudadanos a la información y al procedimiento, con especial atención a la eliminación de las barreras que limiten dicho acceso; y, por último, crear las condiciones de confianza en el uso de los medios electrónicos, estableciendo las medidas necesarias para la preservación de la integridad de los derechos fundamentales, y en especial los relacionados con la intimidad y la protección de datos de carácter personal, por medio de la garantía de la seguridad de los sistemas, los datos, las comunicaciones, y los servicios electrónicos.

Por último, conviene subrayar que el art. 4 PLAECAP señala una serie de principios generales que inspiran el redactado de la norma:

- a) El respeto al derecho a la protección de datos de carácter personal en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de los datos de carácter personal, en las demás Leyes específicas que regulan el tratamiento de la información y en sus normas de desarrollo, así como a los derechos al honor y a la intimidad personal y familiar.
- b) Principio de igualdad con objeto de que en ningún caso el uso de medios electrónicos pueda implicar la existencia de restricciones o discriminaciones para los ciudadanos que se relacionen con las Administraciones Públicas por medios no electrónicos, tanto respecto al acceso a la prestación de servicios públicos como respecto a cualquier actuación o procedimiento administrativo sin perjuicio de las medidas dirigidas a incentivar la utilización de los medios electrónicos.
- c) Principio de accesibilidad a la información y a los servicios por medios electrónicos en los términos establecidos por la normativa vigente en esta materia, a través de siste-

mas que permitan obtenerlos de manera segura y comprensible, garantizando especialmente la accesibilidad universal y el diseño para todos de los soportes, canales y entornos con objeto de que todas las personas con discapacidad y de edad avanzada puedan ejercer sus derechos en igualdad de condiciones.

- d) Principio de legalidad en cuanto al mantenimiento de la integridad de las garantías jurídicas de los ciudadanos ante las Administraciones públicas establecidas en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- e) Principio de cooperación en la utilización de medios electrónicos por las Administraciones públicas al objeto de garantizar tanto la interoperabilidad de los sistemas y soluciones adoptados por cada una de ellas como, en su caso, la prestación conjunta de servicios a los ciudadanos. En particular, se garantizará el reconocimiento mutuo de los documentos electrónicos y de los medios de identificación y autenticación que se ajusten a lo dispuesto en la propia norma.
- f) Principio de seguridad en la implantación y utilización de los medios electrónicos por las Administraciones públicas, en cuya virtud se exigirá al menos el mismo nivel de garantías y seguridad que se requiere para la utilización de medios no electrónicos en la actividad administrativa.
- g) Principio de proporcionalidad en cuya virtud sólo se exigirán las garantías y medidas de seguridad adecuadas a la naturaleza y circunstancias de los distintos trámites y actuaciones.
- h) Principio de responsabilidad y calidad en la veracidad y autenticidad de las informaciones y servicios ofrecidos por las Administraciones públicas a través de medios electrónicos.
- i) Principio de neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas garantizando, a través de la utilización de estándares abiertos y estándares internacionalmente reconocidos, la independencia en la elección de las alternativas tecnológicas por los ciudadanos y por las Administraciones Públicas, así como la libertad de desarrollar e implantar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado.

2. Aplicación en el ámbito tributario

Según pone de relieve la Exposición de Motivos de la LGT, “la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del Derecho Administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios”. Y prosigue señalando que “en este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo en lo expresamente previsto

en las normas tributarias”.⁸ Sin embargo, debe señalarse que en este capítulo de la LGT se regulan cuestiones que prácticamente no suponen ninguna especialidad respecto de la regulación administrativa general, como es el caso de los efectos del rechazo de las notificaciones.

Por consiguiente, el legislador tributario ha rehusado tanto efectuar una regulación íntegra de los procedimientos tributarios como incurrir en una duplicidad de las disposiciones ya previstas en la LRJPAC. De ahí que, en principio, en la LGT se regulan exclusivamente las especialidades de los procedimientos tributarios frente a los administrativos, que derivan de la propia naturaleza de la materia. Pues, no debe olvidarse, como indican CERVANTES y otros, que “las normas establecidas en la LRJPAC contemplan el procedimiento administrativo como un procedimiento iniciado comúnmente por los administrados y no responden al esquema de procedimientos administrativos de naturaleza comprobatoria como son, en esencia, los procedimientos tributarios, cuya finalidad en la mayoría de los casos es garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Así pues, en los casos en los que no existe justificación de la existencia de una doble regulación, administrativa y tributaria, de una determinada cuestión, el hecho de dotar de mayor unidad al ordenamiento jurídico, aumenta la seguridad jurídica y evita posibles confusiones y problemas de interpretación.

Ahora bien, siguiendo a CERVANTES y otros, a pesar de que la opción por la que se decanta el legislador tributario es más acertada desde el punto de vista de la técnica normativa, “puede suponer una mayor complejidad dado que, en esta nueva etapa, para conocer la completa regulación de los procedimientos tributarios va a ser necesario acudir a dos leyes, interpretando los silencios de la Ley General Tributaria no como olvidos del legislador, sino como remisiones implícitas a las normas administrativas generales”.⁹

El art. 97 LGT, precepto que encabeza el capítulo II del título III, está dedicado a establecer el sistema de fuentes en materia de actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, ya que, como se ha señalado anteriormente, una de las cuestiones que aborda la LGT es la aproximación de la regulación de los procedimientos tributarios a las disposiciones generales que rigen en los procedimientos administrativos.

⁸ Asimismo, indica que “de acuerdo con este esquema, se regulan las especialidades de las actuaciones y procedimientos tributarios relativas a las formas de inicio de los mismos, los derechos que deben observarse necesariamente en su desarrollo y las formas de terminación, así como cuestiones conexas a dicha terminación tales como las liquidaciones tributarias o el deber de resolver. En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria”.

⁹ CERVANTES, C.J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A.; RUIZ, E.: *Guía de la nueva Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004, pág. 220.

Tales disposiciones generales del Derecho administrativo se hallan contenidas, básicamente, en la LRJPAC. Norma que pretende regular, por tanto, el procedimiento administrativo común.¹⁰

Sin embargo, frente a un procedimiento común existen procedimientos especiales en las distintas actividades y servicios administrativos.¹¹ Se trata de procedimientos especiales por razón de la materia, entre los cuales, destacan los procedimientos tributarios, por la propia naturaleza de la relación jurídico-tributaria.¹² De ahí que la LRJPAC haya excluido de su ámbito de aplicación directa, en línea con la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, determinados procedimientos especiales, que se regulan por su normativa específica y, en determinados casos supletoria o subsidiariamente por las disposiciones administrativas generales.

En particular, la disposición adicional quinta LRJPAC, modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero,¹³ señala, por un lado, que los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se rigen por su normativa específica, haciendo una especial mención de los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento y los efectos de la falta de resolución, que son precisamente las materias a las que se presta mayor atención en el capítulo II del título III de la LGT (arts. 98 a 104); si bien la LRJPAC es de aplicación supletoria. Y, por otro, respecto a la regulación de la revisión de actos en vía administrativa, se remite a su normativa específica.

¹⁰ Siendo para el legislador lo “común”, no sólo la regulación de aplicación general a todas las Administraciones Públicas en materia procedimental, sino también la garantía del tratamiento común de los administrados en sus relaciones con toda Administración Pública, tal como se desprende de su Exposición de Motivos. En este sentido, véase COSCULLUELA MONTANER, Luis: *La posición ordinal de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma (Título Preliminar y disposiciones adicionales, transitoria, derogatoria y final)*, en “Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Carperi, Madrid, 1993, pág. 31.

¹¹ En efecto, como señala la Exposición de Motivos de la LRJPAC, “esta regulación no agota las competencias estatales o autonómicas de establecer procedimientos específicos *ratione materiae* que deberán respetar, en todo caso, estas garantías”.

¹² A juicio de MARTÍN QUERALT, la razón hay que buscarla “tanto en el apego a sus formas de una Administración, como la tributaria, muy celosa de su parcela y muy sabedora de su indisimulable pujanza, como por el evidente desarrollo de unos procedimientos muy complejos y difícilmente reductibles a esquemas uniformistas”. (MARTÍN QUERALT, Juan: *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, Tribuna Fiscal, n.º 32, 1993, p. 39).

¹³ Según la Exposición de Motivos de la mencionada Ley 4/1999, la modificación de dicha Disposición Adicional Quinta obedece a la voluntad de “reforzar la especificidad de los procedimientos tributarios dentro de la necesaria armonía con los principios comunes al régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas”. En concreto, de acuerdo con el apdo. 1 de la citada Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC, “los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria”. Añadiendo en su apdo. 2 que “la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma”. Norma que debe ponerse en relación con el art. 107.4 de la misma Ley, a tenor del cual, “las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica”.

Ahora bien, debe señalarse, en primer lugar, que la redacción originaria del apdo. 1º de esta Disposición Adicional no hacía referencia al carácter “supletorio” de la LRJPAC, sino que utilizaba el término “subsidiario”. Términos no del todo equivalentes, en opinión de parte de la doctrina, puesto que el primero supone que la norma que suple a otra se encuentra al mismo nivel que ésta; mientras que el segundo implica un distinto nivel entre la norma principal y la subsidiaria.¹⁴ Y, en segundo lugar, la supletoriedad de la LRJPAC está limitada a la regulación del procedimiento administrativo común, como afirma la STS de 22 de enero de 1993; de forma que son de aplicación directa a los procedimientos tributarios las disposiciones de la mencionada Ley relativas al régimen jurídico de las Administraciones Públicas y a su responsabilidad.¹⁵

En este contexto, la LGT dedica su art. 97 a la regulación de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, precepto que, en materia de fuentes normativas, se sitúa en la misma línea que la previsión contenida en la Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC que, a su vez, no ha sido objeto de nueva redacción con motivo de la aprobación de la nueva LGT.¹⁶

De conformidad con el mencionado art. 97 LGT, “las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán: a) por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo; y b) supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos”.

Por consiguiente, el orden de prelación de las fuentes en materia de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos que establece dicho precepto es el siguiente: En primer lugar, la normativa aplicable son las disposiciones especiales que para cada proce-

¹⁴ Esta aplicación subsidiaria o supletoria es, a juicio de AGULLÓ, “incuestionable, aun cuando la Ley guardara silencio sobre este extremo dada la naturaleza y caracteres de esta norma”. De forma que, “la inexistencia de una norma tributaria directamente aplicable provoca la aplicación inmediata de la norma subsidiaria”, “siempre que no constatemus la vigencia de principios específicos del Derecho Tributario que dificulten o impidan dicha aplicación”. (AGULLÓ AGÜERO, Antonia: *Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una funció quasiarbitral*, en “Convención y arbitraje en el Derecho Tributario”, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 277; y *La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992*, en “Convención y arbitraje en el Derecho Tributario”, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 184).

¹⁵ Al respecto, véase DELGADO GARCÍA, Ana Mª: *La aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria*, Revista de Información Fiscal, Lex Nova, nº 38, 2000, págs. 45 y ss. En el mismo sentido, véase también GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 48 y ss.

¹⁶ La redacción del art. 97 LGT es consecuencia de las enmiendas 238 del Grupo Parlamentario Popular y 310 del Grupo Parlamentario CiU. Por otra parte, nótese que la LGT dedica una especial atención a las cuestiones a las que la Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC concede un mayor grado de autonomía al ámbito tributario, como son, de un lado, los plazos máximos de resolución y los efectos de su incumplimiento; y, de otro, los recursos y reclamaciones. A juicio de MARTÍN FERNÁNDEZ, la mencionada Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC queda derogada a la entrada en vigor de la LGT, respecto de las materias contenidas en el Título III de esta última norma. (MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *Normas comunes a los procedimientos tributarios*, en “Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria”, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 317 y ss.).

dimiento de aplicación de los tributos se contienen en el título III de la LGT (en materia de gestión, en su capítulo III; en materia de inspección, en su capítulo IV; y en materia de recaudación, en su capítulo V), así como las normas procedimentales contenidas en otras leyes tributarias, como las reguladoras de cada tributo, que prevalecen por razón de su especialidad frente a la LGT. En segundo lugar, es de aplicación la normativa reglamentaria de desarrollo dictada para cada uno de los procedimientos. En tercer lugar, serán de aplicación las normas comunes contenidas en el capítulo II del título III en lo no previsto en dichas normas especiales reguladoras de cada uno de los procedimientos, que, en ocasiones, efectúan una remisión a tales normas comunes.

Por último, las disposiciones generales sobre el procedimiento administrativo resultan de aplicación supletoria en materia tributaria, en línea con lo previsto en el art. 7.2 LGT. Nótese que el legislador tributario ha optado por no realizar ninguna remisión concreta a normas administrativas, como la LRJPAC, a los efectos de evitar posibles cambios legislativos, habiendo adoptado una cláusula general, refiriéndose a “las disposiciones generales del Derecho administrativo”.

Por lo tanto, a pesar de que se proclama en la Exposición de Motivos de la LGT la aproximación a las disposiciones generales del Derecho administrativo y que, en consecuencia, en la misma sólo se regulan las especialidades de los procedimientos tributarios respecto de aquéllas, de la redacción literal del art. 97 LGT parece mantenerse la singularidad y la primacía de la regulación tributaria en relación con la del procedimiento administrativo común.¹⁷ En efecto, para adecuarse a la declaración contenida en la Exposición de Motivos de la LGT, su art. 97 debería haber indicado que los procedimientos tributarios se rigen por las disposiciones generales del Derecho administrativo, salvo las especialidades previstas en el título III y en las normas de desarrollo y en las normas procedimentales contenidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.¹⁸

Siguiendo a HUESCA, “aunque parezca lo mismo, no lo es, pues, con matices, la fórmula contenida en el art. 97 viene a reafirmar el contenido de la Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC citada, esto es, la primacía de las normas especiales tributarias frente a las normas generales y especiales de los procedimientos administrativos, cuando debería ser lo contrario (...). Con ello, se hubiera reafirmado la condición del procedimiento tributario, con sus necesarias especialidades, como especie del género procedimiento administrativo, lo que con el actual art. 97 no se consigue suficientemente”.¹⁹

¹⁷ Al respecto, el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 23 de enero de 2003, indica que este precepto “refleja, como ningún otro, el cambio de orientación en materia procedimental, pasando de una situación en la que la aplicación de la LRJPAC se presentaba como excepcional y supletoria, a otra en la que constituye la regla general”. (Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 23 de enero de 2003, elaborado por la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, pág. 40).

¹⁸ Véase, al respecto, DELGADO GARCÍA, Ana M^a; OLIVER CUELLO, Rafael: *Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*, en “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006, págs. 403 y ss.

¹⁹ HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, en “Comentarios a la nueva Ley General Tributaria”, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 659.

Por su parte, la disposición adicional cuarta PLAECAP establece que la aplicación de lo dispuesto en su Título Tercero (dedicado a la gestión electrónica de los procedimientos) a los procedimientos en materia tributaria, se efectuará de conformidad con lo establecido en la disposición adicional quinta LRJPAC.

También hay que tener en cuenta que la disposición derogatoria única PLAECAP dispone la derogación de los siguientes preceptos de la LRJPAC: art. 38.9 (registros telemáticos), art. 45.2 (compatibilidad con los medios técnicos de la Administración), art. 45.3 (identificación de los órganos), art. 45.4 (aprobación de los programas y aplicaciones), art. 59.3 (notificaciones telemáticas) y la disposición adicional decimoctava (obligatoriedad del uso de la vía telemática).

Y, finalmente, en cuanto a la entrada en vigor de la norma, la disposición final tercera PLAECAP establece que “en el ámbito de la Administración General del Estado y los organismos públicos vinculados o dependientes de ésta, los derechos reconocidos en el artículo 6 de la presente ley podrán ser ejercidos en relación con la totalidad de los procedimientos y actuaciones de su competencia a partir del 31 de diciembre de 2009. A tal fin, el Consejo de Ministros establecerá y hará público un calendario de adaptación gradual de aquellos procedimientos y actuaciones que lo requieran”. Por su parte, los siguientes apartados de esta disposición final establecen lo mismo para las comunidades autónomas y los entes locales, “siempre que lo permitan sus disponibilidades presupuestarias”.

En conclusión, dado que no tiene sentido establecer una especialidad tributaria en esta materia, en nuestra opinión, si el proyecto de ley es aprobado en los términos actuales, sería deseable una modificación del art. 96 LGT para adaptarlo al contenido de la nueva norma, especialmente por lo que respecta al reconocimiento del derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración utilizando medios electrónicos. Es más, incluso sería defendible la supresión del citado art. 96 LGT y la remisión en bloque a la normativa administrativa común, pues, como se ha señalado, no existe especialidad tributaria alguna en este campo.

3. El derecho del ciudadano a relacionarse con las Administraciones públicas por medios electrónicos

El art. 6 PLAECAP se refiere a los derechos de los ciudadanos. El primer apartado de este precepto reconoce el principal derecho contemplado por esta norma, mientras que el apdo. 2 de este artículo se dedica al reconocimiento de una serie de derechos asociados a éste y de menor trascendencia jurídica.

Determina el art. 6.1 PLAECAP que “se reconoce a los ciudadanos el derecho a relacionarse con las Administraciones públicas utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como para obtener informaciones, realizar consultas y alegaciones, formular solicitudes, entablar pretensiones, efectuar pagos, realizar transacciones y oponerse a las

resoluciones y actos administrativos”.

En la Exposición de Motivos de la norma, se justifica el reconocimiento de este derecho indicando que el desarrollo de la Administración electrónica es todavía hoy insuficiente. “La causa en buena medida se debe a que las previsiones de los artículos 38, 45 y 59 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común son facultativas. Es decir, dejan en manos de las propias Administraciones determinar si los ciudadanos van a poder de modo efectivo, o no, relacionarse por medios electrónicos con ellas, según que éstas quieran poner en pie los instrumentos necesarios para esa comunicación con la Administración”.

Prosigue el legislador argumentando que “las avanzadas para el momento, pero por otra parte prudentes, previsiones legales, muy válidas en 1992 o en 2001, hoy han quedado desfasadas, ante una realidad en que el grado de penetración de ordenadores y el número de personas y entidades con acceso en banda ancha a Internet, con las posibilidades abiertas a otras tecnologías y plataformas, no se corresponden ya con los servicios meramente facultativos que la Ley citada permite y estimula a establecer a las Administraciones”.

Y concluye afirmando que “el servicio al ciudadano exige consagrar su derecho a comunicarse con las Administraciones por medios electrónicos. La contrapartida de ese derecho es la obligación de éstas de dotarse de los medios y sistemas electrónicos para que ese derecho pueda ejercerse. Esa es una de las grandes novedades de la Ley: pasar de la declaración de impulso de los medios electrónicos e informáticos —que se concretan en la práctica en la simple posibilidad de que algunas Administraciones, o algunos de sus órganos, permitan las comunicaciones por medios electrónicos— a que estén obligadas a hacerlo porque la Ley reconoce el derecho de los ciudadanos a establecer relaciones electrónicas”.

Por consiguiente, el PLAECAP consagra la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de los ciudadanos y como una obligación correlativa para tales Administraciones. El reconocimiento de tal derecho y su correspondiente obligación se erigen así en el eje central de la norma.

El reconocimiento de este nuevo derecho constituye la principal novedad de esta iniciativa legislativa en relación con la regulación actual de los derechos y garantías del obligado tributario frente a la Administración electrónica, pues este derecho no se encuentra reconocido actualmente por la LGT.

En efecto, la actual regulación del uso de las tecnologías de la información y la comunicación en la LGT no establece un derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos.

A la vista del art. 96.1 LGT, cabe plantearse si el deber que se impone a la Administración tributaria está configurado, al mismo tiempo, como un derecho de los obligados tributarios a exigir la promoción y utilización efectiva de las tecnologías de la información y la comunicación en sus relaciones con la Administración.

La respuesta, en nuestra opinión, como se ha dicho, ha de ser negativa, ya que el citado art. 96.1 LGT impone claramente un mandato a la Administración, pero no determina de forma clara un derecho subjetivo del obligado tributario a exigir la incorporación de tales técnicas en la relación con la Administración, ya que no se asocia ninguna sanción al incumplimiento de dicho deber por parte de la Administración tributaria. De ahí que, ante un incumplimiento de tal deber, no parezca posible que los obligados tributarios puedan exigir y obtener su cumplimiento, al igual que sucede con otros deberes que la LGT impone a la Administración tributaria.

Por otra parte, de acuerdo con el tenor del apdo. 2 del art. 96 LGT, según el cual “cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento”, cabe plantearse si la citada libertad de elección del medio por parte del obligado tributario se produce en cualquier caso. Es decir, si el obligado tributario tiene derecho a elegir el medio informático para relacionarse con la Administración siempre que lo desee, y, como consecuencia, si existe un deber por parte de la Administración de poner a su disposición las posibilidades técnicas necesarias para permitir esta vía de comunicación.

Al igual que se ha comentado anteriormente, la respuesta, en nuestra opinión, ha de ser negativa, pues no hay que olvidar el carácter discrecional de la implantación de los medios informáticos y telemáticos en la actividad administrativa. Por lo tanto, para que el obligado tributario pueda elegir el medio informático en sus relaciones con la Administración, esta posibilidad debe venir reconocida en la correspondiente normativa del procedimiento tributario. Si este reconocimiento normativo no existe, el obligado tributario no puede elegir este medio informático en sus relaciones administrativas, ya que es necesario su reconocimiento normativo, como dice el art. 96.2 LGT, “con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento”.²⁰

En definitiva, ésta constituye la principal novedad introducida, como se ha dicho, por el PLAECAP, que, en su art. 6, proclama el derecho a relacionarse con las Administraciones públicas utilizando medios electrónicos.

4. Otros derechos del ciudadano frente a la Administración electrónica

El segundo apartado del art. 6 PLAECAP reúne, como se ha señalado, una serie de derechos del ciudadano frente a la Administración electrónica, que se derivan del principal derecho a relacionarse con la Administración por medios electrónicos. Se trata de los siguientes derechos:

²⁰ Al respecto, opina VALERO que “al margen de los supuestos en que resulte preceptiva la presentación telemática de los escritos, solicitudes y comunicaciones, la facultad del administrado de optar por la vía telemática o la presencial únicamente sería admisible cuando esta dualidad se encontrara reconocida a través de una norma jurídica”. (VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004, pág. 44).

- a) A elegir, entre aquellos que en cada momento se encuentren disponibles, el canal a través del cual relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones Públicas.
- b) A no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones públicas, las cuales utilizarán medios electrónicos para recabar dicha información siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento expreso de los interesados o una norma con rango de Ley así lo determine, salvo que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados.
- c) A conocer por medios electrónicos el estado de tramitación de los procedimientos en los que sean interesados, salvo en los supuestos en que la normativa de aplicación establezca restricciones al acceso a la información sobre aquellos.
- d) A obtener copias electrónicas de los documentos electrónicos que formen parte de procedimientos en los que tengan la condición de interesado.
- e) A la conservación por las Administraciones públicas de los documentos electrónicos que formen parte de un expediente.
- f) A obtener los medios de identificación electrónica necesarios, pudiendo las personas físicas utilizar en todo caso los sistemas de firma electrónica del Documento Nacional de Identidad para cualquier trámite electrónico con cualquier Administración Pública.
- g) A la utilización de otros sistemas de firma electrónica admitidos en el ámbito de las Administraciones Públicas.
- h) A la garantía de la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones Públicas.
- i) A la calidad de los servicios públicos prestados por medios electrónicos.

En relación con el primero de los derechos citados (elegir el canal a través del cual relacionarse por medios electrónicos), el art. 8.1 PLAECAP establece que las Administraciones públicas "deberán habilitar diferentes canales o medios para la prestación de los servicios electrónicos, garantizando en todo caso el acceso a los mismos a todos los ciudadanos, con independencia de sus circunstancias personales, medios o conocimientos, en la forma que estimen adecuada".

Por su parte, el art. 9.1 PLAECAP, para un eficaz ejercicio del segundo de los derechos mencionados (no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones públicas), determina que "cada Administración deberá facilitar el acceso de las restantes Administraciones públicas a los datos relativos a los interesados que obren en su poder y se encuentren en soporte electrónico, especificando las condiciones, protocolos y criterios funcionales o técnicos necesarios para acceder a dichos datos con las máximas garantías de seguridad, integridad y disponibilidad, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su normativa de desarrollo".

La disponibilidad de tales datos, según el apdo. 2 de este art. 9 PLAECAP, estará limitada estrictamente a aquellos que son requeridos a los ciudadanos por las restantes Administraciones para la tramitación y resolución de los procedimientos y actuaciones de su competencia de acuerdo con la normativa reguladora de los mismos. El acceso a los datos de carácter personal estará, además, condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado art. 6.2.b) PLAECAP.

Por otra parte, en cuanto a las formas de identificación y autenticación, el art. 13.1 PLAECAP dispone que las Administraciones públicas admitirán, en sus relaciones por medios electrónicos, sistemas de firma electrónica que sean conformes a lo establecido en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica y resulten adecuados para garantizar la identificación de los participantes y, en su caso, la autenticidad e integridad de los documentos electrónicos.

En este sentido, los ciudadanos, según el art. 13.2 PLAECAP, podrán utilizar los siguientes sistemas de firma electrónica para relacionarse con las Administraciones Públicas, de acuerdo con lo que cada Administración determine:

- a) En todo caso, los sistemas de firma electrónica incorporados al Documento Nacional de Identidad, para personas físicas.
- b) Sistemas de firma electrónica avanzada admitidos por las Administraciones Públicas.
- c) Otros sistemas de firma electrónica, como la utilización de claves concertadas en un registro previo como usuario, la aportación de información conocida por ambas partes u otros sistemas no criptográficos, en los términos y condiciones que en cada caso se determinen.

Finalmente, por lo que se refiere al acceso de los interesados a la información sobre el estado de tramitación, el art. 37.1 establece que, en los procedimientos administrativos gestionados en su totalidad electrónicamente, el órgano que tramita el procedimiento pondrá a disposición del interesado un servicio electrónico de acceso restringido donde éste pueda consultar, previa identificación, al menos la información sobre el estado de tramitación del procedimiento, salvo que la normativa aplicable establezca restricciones a dicha información. La información sobre el estado de tramitación del procedimiento comprenderá la relación de los actos de trámite realizados, con indicación sobre su contenido, así como la fecha en la que fueron dictados.

En el resto de los procedimientos, según el segundo apartado de este precepto, se habilitarán igualmente servicios electrónicos de información del estado de la tramitación que comprendan, al menos, la fase en la que se encuentra el procedimiento y el órgano o unidad responsable.

Por último, hay que señalar que, en el ámbito tributario, la mayor parte de los derechos contemplados en el art. 6.2 PLAECAP se encuentran ya regulados, aunque no realizan ninguna mención al medio electrónico.

Por ejemplo, el derecho a no presentar documentos que ya obren en poder de la Administración se regula en el art. 99.2 LGT. Este precepto supone la incorporación a esta sección procedimental del art. 17 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), que viene a reproducirse, con algún matiz, en este apartado.²¹ Dicho art. 17 LDGC introdujo en el ámbito tributario el derecho reconocido en el art. 35.f) LRJPAC, según el cual el ciudadano tiene derecho “a no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante”.

A este respecto, se ha criticado por la doctrina, con acierto, la limitación contenida en el citado art. 17 LDGC, en relación con este derecho respecto al “procedimiento de gestión tributaria”, cuando el art. 35.f) LRJPAC no diferenciaba entre los distintos procedimientos administrativos. Afortunadamente, el art. 99.2 de la vigente LGT corrige este defecto, al suprimirse cualquier referencia al procedimiento de gestión debido a la utilización de la expresión “por la normativa tributaria”; por lo que, en línea con el título de esta subsección relativa a las especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria, el derecho en cuestión es exigible en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos.

Por otro lado, la expresión “en poder” no debe entenderse, según indica HUESCA, como una situación actual y referida al procedimiento en tramitación, sino también a la disponibilidad de los documentos por el órgano tributario en expedientes anteriores.²²

El derecho de los obligados tributarios recogido en este art. 99.2 LGT y que responde, pues, al principio de economía procesal, fue bien acogido cuando se incorporó a la LDGC, a pesar de la reiteración señalada de la LRJPAC. No obstante, pronto se evidenciaron sus límites y fue objeto de crítica por la doctrina. Así, se criticó que también debería extenderse tal derecho a los documentos que se encontrasen en poder de Administraciones distintas a la actuante, especialmente en el ámbito de los tributos locales de repercusión estatal. También se criticó que tal derecho se concretaba exclusivamente en los documentos que hubiera aportado el propio obligado tributario, sin admitir los que hubiera presentado un tercero, como hace la LRJPAC al no referirse a quién los haya presentado. Ambos límites se mantienen en la redacción actual del precepto de la LGT.²³

²¹ Establece el art. 99.2 LGT que “los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados”.

²² Véase, al respecto, HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, cit., pág. 673.

²³ A este respecto, FERNÁNDEZ JUNQUERA apunta que estos límites fueron objeto de duras críticas por parte de la doctrina, e incluso solicitada su modificación en una enmienda durante la tramitación parlamentaria de la LDGC. No obstante, como hemos dicho, se mantiene con la misma redacción, por lo que, según comenta esta autora, “la Ley ha perdido la ocasión de avanzar en una línea que había quedado bien diseñada. Puede señalarse, al respecto, que en la tramitación parlamentaria de esta LGT, el derecho comentado, recogido en el punto 2 del artículo 99, no fue objeto de enmienda alguna”. (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 417).

En relación con el primero de los límites citados, la referencia a la “Administración tributaria actuante” no debe entenderse como referida a un órgano u órganos concretos de una Administración tributaria, sino al conjunto de éstos, en cuanto que configuran una entidad dotada de personalidad jurídica única.

Por otra parte, de acuerdo con el último inciso del art. 99.2 LGT, cuando se trate de datos aportados por terceras personas, la Administración podrá facilitar al obligado tributario el no tener que volver a presentarlos si obran en su poder, siendo suficiente, a estos efectos, una ratificación de los extremos que conoce la Administración tributaria por personas distintas a dicho obligado tributario. No obstante, la inclusión de la expresión “en todo caso”, referida al requerimiento, se aparta, una vez más, del art. 35.f) LRJPAC y de las normas reglamentarias dictadas en desarrollo del mismo, que, antes de permitir a la Administración practicar un nuevo requerimiento, exigen que justifique en el expediente la imposibilidad material de obtener el documento, aunque no se trate de la aportación de un nuevo documento, sino de la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, ya aportados, contenidos en dichos documentos.

La expresión “documento”, por otro lado, debe entenderse, a nuestro juicio, en un sentido amplio, extensivo tanto a los documentos electrónicos emitidos por la Administración (art. 96.5 LGT) como a los emitidos por los obligados tributarios en las relaciones telemáticas a que se refiere el art. 96.2 LGT (por ejemplo, una declaración telemática o bien un recurso presentado a través de Internet).

Para finalizar con el comentario del art. 99.2 LGT, hay que destacar que el requerimiento improcedente no atendido de los documentos en cuestión puede determinar, incluso, la anulabilidad del acto administrativo dictado sin tener en cuenta la existencia de los documentos que fueron indebidamente solicitados y correctamente no presentados por el obligado tributario, siempre que se fundamente precisamente en dicha supuesta falta de documentación.²⁴

Otro ejemplo de la existencia del reconocimiento de alguno de estos derechos en el ámbito tributario (aunque no se encuentre adaptado al medio electrónico) es el relativo a la obtención de copia de los documentos que figuren en el expediente. Efectivamente, el art. 99.4 LGT establece que “el obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución”.

Este precepto se refiere únicamente al obligado tributario que sea “parte” en una actuación o procedimiento tributario. Este concepto tiene un alcance mucho más limitado que

²⁴ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, Modesto: *Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, en “El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 135 y 136.

el de “interesado” de los arts. 35.a) y 31 de la LRJPAC, comprendiéndose en el mismo los interesados que, además de ser titulares de un derecho, hayan intervenido en el procedimiento, bien inicialmente o por una personación posterior.

El art. 99.4 LGT, por consiguiente, establece una restricción, que parece fundarse en el carácter reservado que, según la LGT, tienen los datos obtenidos por la Administración tributaria, si bien las propias excepciones contenidas en ese precepto salvaguardan suficientemente los derechos de los terceros, en opinión de HUESCA.²⁵

La exigencia de que la obtención de la copias sea “a costa del obligado tributario”, que ya se contenía en el anterior art. 14 LDGC, pero no en el art. 35.a) LRJPAC, se reproduce en este art. 99.4 LGT. En cualquier caso, la Instrucción 9/1998 del Director General de la AEAT, para la aplicación de la LDGC, tuvo oportunidad de señalar, en su apdo. 6.2, que en tanto no se habilitaran los medios materiales necesarios para que la obtención de copias se realizara a costa del contribuyente, los órganos de la AEAT proporcionarán dichas copias con sus propios medios, lo cual puede servir de pauta hasta que se dicten las disposiciones necesarias en desarrollo de la actual Ley. Lo mismo puede decirse, como indica el autor citado, de la prevención contenida en el mencionado apartado de la Instrucción que establece un plazo de dos días para facilitar esas copias, aunque, excepcionalmente, cuando el volumen de documentos cuya copia se solicita no permita su entrega en dicho plazo, podrá ampliarse por el tiempo estrictamente necesario.

Puede solicitarse copia de “los documentos que figuren en el expediente”, debiendo entenderse por tal, según este autor, a salvo de una futura concreción reglamentaria, el definido en el apdo. 6.1 de la Instrucción citada, según el cual se considera expediente, a estos efectos, “el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que hayan de servir de antecedentes y fundamento a la resolución administrativa que en su día se dicte, ya figuren en soporte papel o informático”.

Ha desaparecido, asimismo, del redactado de este art. 99.4 LGT la referencia que se hacía en el art. 14 LDGC a que deberían tratarse de documentos que, además de figurar en el expediente, “hayan de ser tenidos en cuenta por el órgano competente a la hora de dictar resolución”, exigencia no contenida en el art. 35.a) LRJPAC y que fue criticado por la mayor parte de la doctrina. En efecto, este precepto dejaba en manos del propio órgano administrativo la efectividad de este derecho, bastando con negarle trascendencia al documento solicitado y respecto del cual el obligado tributario quisiera obtener una copia. En consecuencia, en el seno de las actuaciones o procedimientos tributarios, no es posible negar al obligado tributario la copia oportuna de cualquier documento que figure en el expediente.

La referencia a “los intereses de terceros”, por otra parte, no puede llevar a una interpretación extensiva de este concepto, ya que podría vaciar de contenido el derecho de quien solicita las copias de los documentos, que es parte en el expediente.

²⁵ Véase, en este sentido, HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, cit., pág. 676.

El derecho a la obtención de copia de los documentos puede ser también denegado cuando así lo disponga la normativa vigente, lo cual sucede con las excepciones contenidas en el art. 37 LRJPAC, respecto al acceso de los ciudadanos a los archivos administrativos. No obstante, el supuesto más frecuente viene constituido por el art. 23.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, que permite ponderar la trascendencia en el cumplimiento de la función tributaria a la hora de facilitar copias de documentos mientras se tramita el correspondiente procedimiento y cuyo origen, normalmente proveniente de terceros, puede hacer peligrar el cumplimiento de dicha función al poder descubrir el interesado la fuente de información que sirve a la Administración tributaria.

El inciso final del art. 99.4 LGT, como se ha visto, establece que “las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución”. En su momento, el último inciso del art. 14 LDGC, que se refería sólo a las actuaciones de comprobación e investigación, se trató de justificar en la necesidad de facilitar dichas actuaciones que podrían verse afectadas o retrasadas por continuas solicitudes de expedición de copias en cualquier trámite del procedimiento, aunque no faltaron tampoco críticas a esta limitación, al hacer de peor condición al contribuyente sometido a un procedimiento de comprobación e investigación respecto al sometido a un procedimiento distinto de éstos, que puede, con calma, ir pidiendo poco a poco copia de los documentos que necesite, que le van a servir en el momento de formular sus alegaciones finales con plenitud.

Por otro lado, el volumen de determinados expedientes, con numerosos datos y antecedentes, hace inconveniente que se le haga esperar hasta el final prácticamente, para que, dentro del breve plazo de alegaciones, tenga que estudiarlos sin el detalle preciso. Las amplias limitaciones anteriores bastarían a tal fin en estos casos también para preservar los derechos de la Administración Tributaria.

Pues bien, como apunta HUESCA, lejos de corregirse este defecto de la LDGC, la nueva LGT lo acrecienta, pues, con carácter general, y ya sin justificación alguna, en todas las actuaciones y procedimientos tributarios no se facilitarán las copias de los documentos hasta el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.²⁶

Para finalizar, hay que referirse a la regulación en la LGT de la confidencialidad y al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. De acuerdo con el art. 95.1 LGT, los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efec-

²⁶ Véase HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, cit., pág. 678. En contra, FERNÁNDEZ JUNQUERA entiende que, con la disposición actual, “la Ley guarda mayor coherencia, no sólo con las mismas disposiciones en el ámbito de los procedimientos administrativos, sino con todos los procedimientos tributarios”. (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*, cit., pág. 418).

tiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan.

Tales datos con trascendencia tributaria, como regla general, no pueden ser cedidos o comunicados a terceros. No obstante, como excepción a la citada regla, se permite la cesión o comunicación a terceros siempre que la misma tenga por objeto la colaboración con determinados órganos o instituciones públicas, para el desempeño de sus funciones.

Pues bien, en los casos excepcionales en que se permite la cesión o comunicación de datos con trascendencia tributaria a terceros, según establece el art. 95.2 LGT, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Y cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

Este precepto de la LGT es pionero en el ordenamiento jurídico y supone un verdadero avance en la protección de datos de carácter personal y en los derechos y garantías del ciudadano en el ámbito de las TIC, que ha sido tomado como modelo para incorporarlo al proyecto de Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a las Administraciones públicas (art. 6.2.b PLAECAP).

5. Los registros electrónicos

La regulación que se contiene en el PLAECAP en relación con los registros electrónicos (los anteriormente denominados registros telemáticos) se puede considerar, a nuestro juicio, bastante avanzada, pues supera la especialidad típica de este tipo de registros y se decanta claramente por la polivalencia de los mismos, lo cual constituye un derecho del ciudadano frente a la Administración electrónica de gran relevancia.

El art. 24.1 PLAECAP determina que las Administraciones públicas crearán registros electrónicos para la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones. Dichos registros electrónicos, de acuerdo con el apdo. 2 de este precepto, podrán admitir no sólo los “documentos electrónicos normalizados correspondientes a los servicios, procedimientos y trámites que se especifiquen conforme a lo dispuesto en la norma de creación del registro, cumplimentados de acuerdo con formatos preestablecidos”, sino también “cualquier solicitud, escrito o comunicación distinta de los mencionados en el apartado anterior dirigido a cualquier órgano o entidad del ámbito de la administración titular del registro. En este supuesto serán remitidos electrónicamente y con carácter inmediato a las correspondientes oficinas de registro de los destinatarios”.

Por su parte, el apdo. 3 de este art. 24 PLAECAP establece que en cada Administración pública se garantizará la existencia, al menos, de un sistema de registros electrónicos suficiente para recibir todo tipo de solicitudes, escritos y comunicaciones dirigidos a dicha Administración pública.

Además, las Administraciones públicas podrán, mediante convenios de colaboración, habilitar a sus respectivos registros para la recepción de las solicitudes, escritos y comunicaciones de la competencia de otra Administración que se determinen en el correspondiente convenio.

Los registros electrónicos, según el art. 26.1 PLAECAP, se regirán, a efectos de cómputo de los plazos imputables tanto a los interesados como a las Administraciones públicas, por la fecha y hora oficial de la sede electrónica de acceso, que deberá contar con las medidas de seguridad necesarias para garantizar su integridad y figurar visible.²⁷

En este sentido, los registros electrónicos permitirán la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año durante las veinticuatro horas.

Por último, a los efectos del cómputo de plazo fijado en días hábiles o naturales, y en lo que se refiere a cumplimiento de plazos por los interesados, la presentación en un día inhábil se entenderá realizada en la primera hora del primer día hábil siguiente, salvo que una norma permita expresamente la recepción en día inhábil (art. 26.3 PLAECAP).

En cuanto a la actual regulación de los registros telemáticos, hay que subrayar que ya se refiere a los mismos el RD 772/1999, de 7 de mayo, por el que se regula la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado, al admitir expresamente tal presentación por medios telemáticos ante las oficinas de registro.

Por otra parte, el art. 38 LRJPAC, en su apdo. 9, introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, declara que se podrán crear registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos o comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos, siempre que cumplan con los criterios de disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información. Tales registros telemáticos, de conformidad con lo dispuesto por el art. 11 del citado RD 772/1999, de 7 de mayo, tienen la consideración de órganos administrativos, al tener atribuidas funciones con efectos jurídicos frente a terceros.

En el ámbito tributario, la norma encargada de la creación de los registros telemáticos es la Resolución de 23 de julio de 2002, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.²⁸ De acuerdo con su art. 1.1, "se crea en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dependiendo del Departamento de Informática Tributaria, un Registro Telemático General para la recepción y salida de declaraciones, solicitudes, comunicaciones y demás escritos que se transmitan por medios telemáticos a través de Internet".

²⁷ La sede electrónica, de acuerdo con el art. 10.1 PLAECAP, es "aquella dirección electrónica disponible para los ciudadanos a través de redes de telecomunicaciones cuya titularidad, gestión y administración corresponde a una Administración pública, órgano o entidad administrativa en el ejercicio de sus competencias".

²⁸ En el ámbito de la Administración General del Estado, véase el ya citado RD 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, así como la utilización de medios telemáticos para la sustitución de la aportación de certificados por los ciudadanos.

Pueden ser presentados en este Registro las solicitudes, declaraciones, comunicaciones y otros documentos de relevancia tributaria, en los supuestos y condiciones admitidos por la normativa tributaria. La autenticidad e integridad de los documentos electrónicos presentados en el Registro Telemático General, de acuerdo con el art. 2.2 de la Resolución de 23 de julio de 2002, se garantiza mediante la exigencia de sistemas de firma electrónica avanzada. Asimismo, se establece un régimen de cifrado de la información que asegure su confidencialidad durante la transmisión.

El art. 68 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, añade, como ya se ha dicho, el apartado 9 al art. 38 LRJPAC, en el que se permite la creación de registros telemáticos “para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos”. Dichos registros telemáticos “sólo estarán habilitados para la recepción o salida de las solicitudes, escritos y comunicaciones relativas a los procedimientos y trámites de la competencia del órgano o entidad que creó el registro y que se especifiquen en la norma de creación de éste”.

Por lo tanto, una característica esencial de los registros telemáticos es la de su especialidad. Efectivamente, de acuerdo con el RD 209/2003, de 21 de febrero, por el que se regulan los registros y las notificaciones telemáticas, se añade un nuevo art. 16.1 al RD 772/1999, de 7 de mayo, según el cual “los registros telemáticos deberán admitir la presentación por medios telemáticos de solicitudes, escritos y comunicaciones relativos a los trámites y procedimientos que se especifiquen en su norma de creación. En la dirección electrónica de acceso al registro figurará la relación actualizada de las solicitudes, escritos y comunicaciones que pueden presentarse en aquél”.

Conforme al art. 16.2 de esta norma, “la recepción en un registro telemático de solicitudes, escritos y comunicaciones que no estén incluidas en la relación a que se refiere el apartado anterior, o que hayan sido presentadas por medios diferentes al telemático, no producirá ningún efecto. En estos casos, se archivarán, teniéndolas por no presentadas, comunicándolo así al remitente”.

Dado que los registros telemáticos están concebidos sólo al servicio de los procedimientos que se indican en la norma de creación, no se aplica, pues, a ellos el principio de polivalencia establecido por la LRJPAC para los registros físicos.²⁹ Esta polivalencia, sin embargo, como ya se ha indicado, sí que se prevé para los registros electrónicos, regulados en el proyecto de Ley para el acceso de los ciudadanos a las Administraciones públicas.

6. El carácter voluntario u obligatorio del uso de la vía telemática

En el PLAECAP se reconoce la regla general de la voluntariedad del uso de la vía telemática, sin perjuicio de que, en determinados casos, se permita la imposición de dicha vía con carácter obligatorio. Ahora bien, esta última solución es, por el momento, excepcional, tal

²⁹ VIZCAÍNO CALDERÓN, Miguel: *La Administración tributaria electrónica...*, cit., pág. 590.

como recoge la propia Exposición de Motivos, al señalar que “así como se está en condiciones de reconocer el derecho de cada ciudadano de elegir la forma de comunicarse con la Administración y de elegir, en su caso, el medio electrónico o plataforma que le parece más apropiado para ello, sería prematuro imponer una forma plena y concreta de actuación electrónica a todos los servicios y dependencias de la Administración General del Estado y mucho menos a las demás Administraciones, sin perjuicio de que puedan establecerse algunas reglas generales, para el caso de que se establezcan formas de actuación electrónica y de tramitación de determinados tipos de expedientes o para imponer tales formas de actuación electrónica en asuntos que afectan a grandes empresas con capacidad y medios para ello y en determinados tipos de asuntos”.

Así, el art. 27.1 PLAECAP dispone que “los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico. La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido”.

Por su parte, las Administraciones públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente.

Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas (art. 27.3 PLAECAP).

Las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas.³⁰

Finalmente, determina el art. 27.6 PLAECAP que “reglamentariamente, las Administraciones públicas podrán establecer, por causas objetivas o subjetivas justificadas, la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos”.

³⁰ En relación con la aprobación de las aplicaciones y programas informáticos, establece el art. 96.4 LGT que los “que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente”. Se trata de una previsión que persigue dotar de transparencia, aunque sea mínima, al funcionamiento de las herramientas técnicas que utiliza la Administración tributaria en el desarrollo de sus funciones y en sus relaciones con los obligados tributarios, ya que el concreto programa o aplicación puede influir en el correspondiente órgano administrativo cuando dicta un acto. Medida que tiene una doble consecuencia: por un lado, permite al obligado tributario que pueda defenderse ante una utilización indebida de tales técnicas; y, por otro lado, le posibilita el conocimiento de los requisitos de orden técnico que debe reunir para poder relacionarse con la Administración tributaria.

Por otra parte, en relación con las notificaciones telemáticas, el art. 28.1 PLAECAP indica que “para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6” (los supuestos de obligatoriedad de la vía telemática).

El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

Finalmente, el art. 28.3 PLAECAP viene a sustituir al art. 59.3 LRJPAC, al establecer que “cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso”.

En relación con la voluntariedad u obligatoriedad de la vía telemática, hay que tener en cuenta que el apdo. 2 del art. 96 LGT establece que “cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento”.

De la dicción literal del art. 96.2 LGT, se deduce que la utilización de las TIC en la relación entre Administración y obligados tributarios constituye una posibilidad al alcance de estos últimos, esto es, su utilización es de carácter potestativo y a quien corresponde su concreta elección es al obligado tributario, no a la Administración. Sin embargo, dicho precepto tampoco prohíbe que se imponga el carácter obligatorio de la vía telemática a determinados obligados tributarios en algún caso concreto.

En este sentido, el medio informático es obligatorio en algún supuesto que afecta a un número limitado de obligados tributarios y a determinados tributos, como, por ejemplo, respecto de las grandes empresas. El art. 98.4 LGT dota de cobertura legal a la posible determinación por el Ministerio de Economía y Hacienda, en el ámbito de competencias del Estado, de “los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria”.

En uso de esta habilitación, el primer caso de obligatoriedad de la vía telemática para la presentación de declaraciones tributarias, para sujetos pasivos que no sean grandes empresas, es el que se ha establecido por la Orden del MEH 1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. A estos efectos, con el fin de facilitar la presentación

telemática obligatoria, se establece la posibilidad de presentar estas autoliquidaciones en nombre de terceros.

No obstante, puede mantenerse que la regla general, como se ha dicho, es la de libertad de elección del medio por parte del obligado tributario. Y no parece previsible que la imposición del medio informático o telemático se vaya a extender al resto de obligados tributarios, mientras el grado de implantación de las TIC en la sociedad no sea mucho más elevado que el actual.

Cabe plantearse cuáles serían las consecuencias de que un obligado a presentar la declaración por vía telemática la presente en soporte papel. Aunque esta conducta puede calificarse como infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, según lo previsto por el art. 199 LGT, quizá, en la práctica, lo más probable es que no se sancione dicha conducta, sino que se envíe un requerimiento al obligado tributario para que utilice la vía telemática, impuesta por la normativa. Si dicho requerimiento no es atendido por el obligado tributario, tal conducta sería sancionable por aplicación de la infracción tributaria prevista en el art. 203 LGT, por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, en concreto, según la letra b) del apartado 1 de este precepto, por no atender algún requerimiento debidamente notificado.

7. La actuación administrativa automatizada

En este contexto de implantación y desarrollo de la Administración electrónica, adquieren suma importancia los procesos de toma de decisiones en los que interviene de una forma trascendental la informática. Es lo que se denomina por algunos autores como informática decisional y que se regula, por primera vez en un texto legal de estas características, en la vigente Ley General Tributaria.

Efectivamente, el art. 100.2 LGT declara que “tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación”.

A nuestro juicio, es positivo que en la LGT se realice una mención específica a la informática decisional. Este art. 100.2 LGT debe ponerse en relación con el art. 96.3 de la propia LGT, que dispone que “los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse”.

Es decir, en aquellos procedimientos o actuaciones que se hayan desarrollado de forma automatizada por parte de la Administración tributaria, a saber, cuando se ha empleado un programa informático para la toma de decisiones, no basta con identificar a la

Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia, sino que, además, se debe identificar al órgano competente para la programación y supervisión del sistema de información, así como al órgano competente para resolver los recursos que puedan interponerse. Por ejemplo, la resolución de los aplazamientos de menor cuantía.³¹

Por lo tanto, aquí no se trata simplemente de tramitar un procedimiento administrativo por medios telemáticos, sino que se da un paso más allá, ya que las posibilidades de las tecnologías de la información y la comunicación son amplias, permitiendo que la resolución de dicho procedimiento sea adoptada por una aplicación informática. Lo cual merece un juicio positivo, ya que se han de aprovechar todas las posibilidades que ofrecen este tipo de tecnologías y, si puede tramitarse de forma prácticamente total un procedimiento por medios telemáticos, no debe haber inconveniente en admitir que la resolución del mismo la efectúe una aplicación informática. De esta manera, la celeridad en la toma de decisiones es considerable, por lo que, en nuestra opinión, es previsible que en un futuro inmediato aumenten los supuestos de aplicación de la informática decisional en la Administración tributaria. Ahora bien, es importante establecer las garantías y los límites que han de rodear a este tipo de actuaciones.

En definitiva, como hemos dicho, en esta LGT en la que en muchas ocasiones no se ha tenido la valentía de eliminar de su texto viejas y anacrónicas normas que no tienen hoy ningún sentido, en cambio, se incorporan destellos de modernidad, regulando algunos aspectos de la realidad social (como la informática decisional) que van a ser muy frecuentes y que demandan una respuesta jurídica coherente. En este caso, pues, la LGT ha respondido a su cometido.

En nuestra opinión, un buen ejemplo de informática decisional se puede encontrar en la introducción de filtros o parámetros de detección de discrepancias o irregularidades en la Base de Datos Consolidada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dichos filtros o parámetros detectan, por ejemplo, un error aritmético, una incoherencia en la propia declaración o una discrepancia entre los datos consignados y los obrantes en la propia base de datos obtenidos de declaraciones de terceros. El programa informático aconseja entonces realizar, por ejemplo, una verificación de datos o una comprobación limitada. Se trata, pues, de herramientas informáticas de apoyo a la decisión.

³¹ Véanse, en relación con este tema, los comentarios efectuados en CERVANTES, C.J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A.; RUIZ, E.: *Guía de la Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004. Estos autores citan algunos ejemplos más de aplicación de la informática decisional en el ámbito tributario: el levante aduanero en el caso de mercancías clasificadas en el canal verde y algunos supuestos de diligencias de embargos de cuentas bancarias. Además, señalan estos autores, en relación con el deber de identificar tanto al órgano competente para la programación y supervisión del sistema de información como al órgano competente para resolver los recursos, que “ambos órganos no tienen porqué ser coincidentes, de tal forma que sería posible que la competencia de los órganos de programación fuese de carácter general, mientras que la de los encargados de la resolución de los posibles recursos que se interpusiesen fuese periférica. Por ejemplo, en el supuesto de aplicación de estos procedimientos a la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas de pequeña cuantía, un recurso de reposición contra la denegación de un aplazamiento de menor cuantía podría ser resuelto por el Administrador o por el Jefe de la Dependencia de Recaudación competente según el domicilio fiscal del solicitante”.

El último eslabón en el procedimiento informatizado consiste en el acto resolutorio automatizado. No obstante, resulta imprecisa la frontera entre los actos resolutorios automatizados y la gestión masiva de actos tributarios. Estos últimos son frecuentes en un sistema tributario como el nuestro, caracterizado, precisamente, por esta nota de gestión en masa de los tributos. Por ejemplo, las liquidaciones provisionales fruto de los procedimientos de verificación de datos.

Ahora bien, las previsiones contenidas en el art. 96.3 LGT y en el art. 100.2 LGT van referidas, en nuestra opinión, a aquellos supuestos en que el acto resolutorio del procedimiento tiene carácter automatizado, y no simplemente a los casos en que “la Administración Tributaria actúe de forma automatizada”. Pues esta última expresión del art. 96.3 LGT es mucho más amplia y, como se ha señalado, es muy frecuente que la Administración Tributaria utilice herramientas informáticas de apoyo a la decisión, que no implican la emisión automatizada de un acto administrativo.

Ante la ambigüedad de la terminología empleada por la LGT y el previsible aumento del empleo de la informática decisional por parte de la Administración Tributaria, sería conveniente, a nuestro juicio, que se produjera un desarrollo reglamentario en el que se clarificara en qué casos nos encontramos ante una actuación automatizada de la Administración Tributaria que requiera la identificación de los órganos a los que se refiere el art. 96.3 LGT. Igualmente, debería quedar claro en qué casos está prevista la “contestación efectuada de forma automatizada por la Administración Tributaria” como forma de terminación del procedimiento, tal como prevé el art. 100.2 LGT.

Por último, consideramos que la finalidad garantista del art. 96.3 LGT debería, a nuestro juicio, quedar reforzada mediante la información clara y precisa al obligado tributario en el propio acto administrativo de su condición de acto automatizado. Es decir, sería conveniente que, además de las menciones de los órganos competentes a las que se refiere el art. 96.3 LGT, todo acto automatizado se identificara claramente como tal, para que el obligado tributario tenga conocimiento de dicha circunstancia.

Finalmente, hay que mencionar que, lamentablemente, la regulación que se contiene sobre este tema en el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección (PRGIT) no aporta la claridad que sería necesaria en esta materia.

El art. 86.1 PRGIT establece que, en caso de actuación automatizada, “deberá establecerse previamente, de acuerdo con las normas generales sobre competencia, el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se indicará el órgano de debe ser considerado autor a efectos de impugnación”.

Y el art. 87 PRGIT determina que en los supuestos de actuación automatizada, las aplicaciones informáticas habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado autor a efectos de la impugnación de los correspondientes

actos administrativos. Los interesados podrán conocer la relación de dichas aplicaciones mediante consulta en la web de la Administración tributaria correspondiente.

En conclusión, la regulación tributaria, como ya se ha señalado, en este campo ha sido pionera y el PLAECAP extiende dicha normativa al ámbito de las Administraciones públicas, en general.

Así, el art. 38, en su primer apartado, determina que la resolución de un procedimiento utilizando medios electrónicos garantizará la identidad del órgano competente mediante el empleo de alguno de los instrumentos previstos en la propia norma; y, en su segundo apartado, señala que podrán adoptarse y notificarse resoluciones de forma automatizada en aquellos procedimientos en los que así esté previsto.

De forma que, en caso de actuación automatizada, según dispone el art. 39 PLAECAP, “deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes, según los casos, para la definición de las especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación”.

Hay que entender por “actuación administrativa automatizada”, según las definiciones que incorpora el proyecto de Ley, aquella “producida por un sistema de información adecuadamente programado sin necesidad de intervención de una persona física en cada caso singular. Incluye la producción de actos de trámite o resolutorios de procedimientos, así como de meros actos de comunicación”.

8. La utilización de software libre

En relación con la utilización del *software* libre por parte de las Administraciones Públicas, conviene tener presente que cualquier aplicación informática está compuesta por un conjunto de instrucciones, denominadas código fuente, que convenientemente procesadas, generan el programa que el ordenador puede ejecutar. De manera que los programadores trabajan con el código fuente y los ordenadores ejecutan los programas. Por lo tanto, sin acceso al código fuente no es posible realizar ningún cambio en el programa ni observar cómo ha sido diseñado: sólo puede ejecutarse.

La mayoría de las licencias de *software* de propiedad prohíben técnicas de ingeniería inversa, descompilar, desensamblar el producto e, incluso, su traducción a otras lenguas. Básicamente, impiden cualquier modificación o mejora del mismo, lo que queda exclusivamente en manos del fabricante. En cambio, el *software* libre no sólo garantiza el acceso al código fuente, sino también la posibilidad de distribuir la aplicación libremente y de utilizarla para cualquier propósito. Además, permite explícitamente efectuar modificaciones en el código fuente para adaptarlo a cualquier necesidad, exigiendo que cualquier mejora que se realice deba ir acompañada de la publicidad de su correspondiente código fuente.

Entre los argumentos a favor del empleo del *software* libre por la Administración, pueden citarse su bajo coste; la promoción de la industria local; el fomento de la innovación tec-

nológica, empleando la metodología típicamente científica; el escrutinio público o proceso de revisión pública al que está sometido el desarrollo del *software* y que imprime un gran dinamismo a la corrección de errores; la independencia del proveedor; la mayor protección de los datos personales, al impedir que algunos fabricantes puedan introducir códigos de control remoto en el *software* elaborado; el mejor tratamiento de las lenguas minoritarias; y los estándares abiertos, que garantizan la libertad de los usuarios para intercambiar información con todo el mundo, independientemente de la aplicación que utilicen.

Pues bien, de la regulación del art. 96.2 LGT se deduce que si bien la Administración no está obligada jurídicamente a adaptar sus aplicaciones, programas o plataformas para que cualquier obligado tributario pueda acceder a las mismas, sería deseable que así lo hiciera para no establecer barreras técnicas en las relaciones con los mismos. Al menos, a nuestro juicio, debería garantizar el acceso telemático a través de cualquier sistema operativo. Tampoco se deduce de la normativa una obligación de la Administración tributaria de utilización del *software* libre, si bien consideramos que la Administración pública, en general, y la tributaria, en particular, deberían apostar claramente por el uso del mismo.³²

En esta materia, el PLAECAP ha desaprovechado una inmejorable ocasión de apostar decididamente por la utilización del *software* libre en la Administración pública. Se regula correctamente el tema de la interoperabilidad de los sistemas de información, pero no se da un paso adelante en el sentido de fomentar la utilización de fuentes abiertas, con el pretendido argumento de la protección de la libertad de mercado.

Véase al respecto, cómo se reconoce, en el art. 4.i) PLAECAP, por un lado, el “principio de neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas garantizando, a través de la utilización de estándares abiertos y estándares internacionalmente reconocidos, la independencia en la elección de las alternativas tecnológicas por los ciudadanos y por las Administraciones Públicas”, y, a continuación, se enmarca este principio en “la libertad de desarrollar e implantar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado”. Cuando, en realidad, la promoción de los estándares abiertos no atenta contra la libertad de mercado.

El art. 41 PLAECAP, en relación con la interoperabilidad de los sistemas de información, establece que “las Administraciones públicas utilizarán las tecnologías de la información en sus relaciones con las demás administraciones y con los ciudadanos, aplicando medidas informáticas, tecnológicas, organizativas, y de seguridad, que garanticen un adecuado nivel de interoperabilidad”.

Por “interoperabilidad” hay que entender, según las definiciones ofrecidas por el proyecto de Ley, “la capacidad de los sistemas de información, y por ende de los procedimientos a los que éstos dan soporte, de compartir datos y posibilitar el intercambio de información y conocimiento entre ellos”.

³² Véase, al respecto, DELGADO GARCÍA, Ana M^a; OLIVER CUELLO, Rafael: *Administración tributaria electrónica y software libre*, Revista de Información Fiscal, n° 75, 2006, págs. 11 y ss.

Finalmente, hay que señalar que el art. 45 PLAECAP realiza una tímida alusión a las aplicaciones de fuentes abiertas (muy alejada de la promoción de las mismas que sería deseable), cuando, al referirse a la reutilización de sistemas y aplicaciones de propiedad de la Administración, señala, en su apdo. 1, que “las Administraciones titulares de los derechos de propiedad intelectual de aplicaciones, desarrolladas por sus servicios o cuyo desarrollo haya sido objeto de contratación, podrán ponerlas a disposición de cualquier Administración sin contraprestación y sin necesidad de convenio”. Asimismo, de acuerdo con el apdo. 2 de este precepto, dichas aplicaciones “podrán ser declaradas como de fuentes abiertas, cuando de ello se derive una mayor transparencia en el funcionamiento de la Administración pública o se fomente la incorporación de los ciudadanos a la Sociedad de la información”.

Por “aplicación de fuentes abiertas” hay que entender, según las definiciones del proyecto de Ley, “aquella que se distribuye con una licencia que permite la libertad de ejecutarla, de conocer el código fuente, de modificarla o mejorarla y de redistribuir copias a otros usuarios”.

9. Las copias electrónicas

En relación con la validez de los documentos electrónicos en materia tributaria, el art. 96.5 LGT dispone que “los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable”.

Conviene hacer referencia a la novedad introducida por la LGT en relación con la LRJPAC, relativa a la validez jurídica de “las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias”.

Se trata de una medida positiva, a nuestro juicio, que permite, por ejemplo, poder archivar informáticamente las imágenes de los acuses de recibo, de tal modo que si un tribunal pidiera copia del mismo, podría facilitarse la imagen archivada con la misma validez que si se compulsara la fotocopia del acuse de recibo original.

Nuevamente, en esta materia el PLAECAP acoge la pionera regulación tributaria contenida en el art. 96.5 LGT, en relación con la validez jurídica de las imágenes electrónicas de los documentos en soporte de papel, y la extiende al ámbito de todas las Administraciones públicas.

Así, el artículo 30.3 PLAECAP dispone que “las Administraciones públicas podrán obtener imágenes electrónicas de los documentos privados aportados por los ciudadanos, con su misma validez y eficacia, a través de procesos de digitalización que garanticen su autenticidad, integridad y la conservación del documento imagen, de lo que se dejará constancia. Esta obtención podrá hacerse de forma automatizada, mediante el correspondiente sello electrónico”.

En los supuestos de documentos emitidos originalmente en soporte papel de los que se hayan efectuado copias electrónicas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, podrá procederse a la destrucción de los originales en los términos y con las condiciones que por cada Administración pública se establezcan.

Las copias realizadas en soporte papel de documentos públicos administrativos emitidos por medios electrónicos y firmados electrónicamente tendrán la consideración de copias auténticas siempre que incluyan la impresión de un código generado electrónicamente u otros sistemas de verificación que permitan contrastar su autenticidad mediante el acceso a los archivos electrónicos de la Administración pública, órgano o entidad emisora.

Según el art. 31 PLAECAP, podrán almacenarse por medios electrónicos todos los documentos utilizados en las actuaciones administrativas. Los documentos electrónicos que contengan actos administrativos que afecten a derechos o intereses de los particulares podrán conservarse en soportes de esta naturaleza, ya sea en el mismo formato a partir del que se originó el documento o en otro cualquiera que asegure la identidad e integridad de la información necesaria para reproducirlo.

Los medios o soportes en que se almacenen documentos, deberán contar con medidas de seguridad que garanticen la integridad, autenticidad, confidencialidad, calidad, protección y conservación de los documentos almacenados. En particular, asegurarán la identificación de los usuarios y el control de accesos, así como el cumplimiento de las garantías previstas en la legislación de protección de datos.

Finalmente, establece el art. 32 que el expediente electrónico es el conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan.

El foliado de los expedientes electrónicos podrá llevarse a cabo mediante un índice electrónico, firmado por la Administración, órgano o entidad actuante, según proceda. Este índice garantizará la integridad del expediente electrónico y permitirá su recuperación siempre que sea preciso, siendo admisible que un mismo documento forme parte de distintos expedientes electrónicos.

La remisión de expedientes podrá ser sustituida a todos los efectos legales por la puesta a disposición del expediente electrónico, teniendo el interesado derecho a obtener copia del mismo (art. 32.3 PLAECAP).

Conclusiones

Es fundamental la potenciación de los derechos y garantías de los obligados tributarios cuando los mismos se relacionan con la Administración por medios electrónicos. En estos casos, los riesgos que la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación llevan aparejados deben tener una respuesta clara y contundente por parte del legislador, para neutralizarlos e incluso para fomentar y promover su utilización por el mayor número posible de ciudadanos.

Es evidente que con la regulación de los derechos y garantías a los que nos referimos no hay suficiente. La promoción de las TIC y el fomento de su uso requieren políticas públicas de información y difusión de las ventajas que las mismas llevan aparejadas y de las respuestas tanto técnicas como jurídicas que garantizan la fiabilidad y confianza del soporte electrónico, muchas veces superior incluso a las del soporte papel.

En cualquier caso, como paso previo, es imprescindible la regulación de un marco jurídico que combata la desconfianza en el uso de estas tecnologías. Para ello, algunos derechos y garantías de los obligados tributarios ya existentes, simplemente, deben adaptarse a las exigencias del empleo de la vía telemática. Mientras que otros derechos y garantías son de nueva creación, originados por las propias relaciones que se establecen entre los obligados tributarios y la Administración.

En la vigente LGT se reconocen algunos de los derechos y garantías que se regulan en el proyecto de Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a las Administraciones públicas. Por ejemplo, el carácter voluntario u obligatorio de la vía telemática o la validez jurídica del documento electrónico.

Es más, algunos de los derechos y garantías reconocidos en el PLAECAP tienen su origen en la regulación de la actual LGT, como, por ejemplo, la garantía de identificación de los órganos en materia de resoluciones automatizadas o bien la regulación de las imágenes electrónicas de los documentos en soporte de papel.

En cambio, otros derechos y garantías reconocidos por la LGT deberían adaptarse a las especialidades que confiere el medio telemático, tal como ha hecho el PLAECAP. Por ejemplo, el derecho a no aportar los datos y documentos que obren en poder de la Administración o bien el derecho a obtener copias de los documentos.

Asimismo, existen otros derechos y garantías que no están reconocidos en la LGT, como sucede, fundamentalmente, con el derecho a relacionarse con la Administración por medios electrónicos. O bien la regulación en la LGT es más restrictiva que la efectuada en el PLAECAP, como ocurre con los registros electrónicos.

En este sentido, si el proyecto de Ley es aprobado en los términos actuales, sería deseable una modificación del art. 96 LGT para adaptarlo al contenido de la nueva norma, especialmente por lo que respecta al reconocimiento del derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración utilizando medios electrónicos. Es más, incluso sería defendible la supresión del citado art. 96 LGT y la remisión en bloque a la normativa administrativa común, pues no existe especialidad tributaria alguna en este campo.

Por otra parte, el PLAECAP desaprovecha una magnífica oportunidad de fomentar y promocionar el uso de fuentes abiertas en las relaciones telemáticas entre los ciudadanos y las Administraciones públicas, al realizar una tímida, por no decir inexistente, regulación de esta materia.

Finalmente, el proyecto de Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria no aporta mucho a la actual regulación de la LGT, sobre todo en materia de actuaciones automatizadas, donde hubiera sido especialmente útil.

Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, Antonia: *Recursos no formales y Consell Tributari de Barcelona: una funció quasiarbitral*, en "Convención y arbitraje en el Derecho Tributario", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.

- *La introducción en el Derecho Tributario español de las fórmulas convencionales previstas en la Ley 30/1992*, en "Convención y arbitraje en el Derecho Tributario", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.

ALIAGA AGULLÓ, E.; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: *Presentación telemática de documentos en representación de terceros. Un supuesto de colaboración social en la gestión tributaria*, Tribuna Fiscal, nº 136, 2002.

ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, J.M.: *La firma y el comercio electrónico en España*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

ALVÉS PORTELLA, A.: *Facturas electrónicas y declaraciones tributarias telemáticas*, Impuestos, nº 21, 2004.

ANGULO CASCÁN, Alberto: *La Administración fiscal electrónica*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

BAUZÁ MARTORELL, F.J.: *Procedimiento administrativo electrónico*, Comares, Granada, 2002.

- *Notificaciones en soporte magnético*, Revista de Administración Pública, nº 161, 2003.

CERVANTES, C.J.; DE DIEGO, R.; MEJÍAS, M.; MESTRE, E.; PLAZA, A.; RUIZ, E.: *Guía de la nueva Ley General Tributaria*, Ciss, Valencia, 2004.

CERVELLÓ GRANDE, J.M.; FERNÁNDEZ, I.: *La prueba y el documento electrónico*, en "Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital", Aranzadi, Pamplona, 2000.

COSCULLUELA MONTANER, Luis: *La posición ordinal de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma (Título Preliminar y disposiciones adicionales, transitoria, derogatoria y final)*, en "Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común", Carperi, Madrid, 1993.

DAVARA RODRÍGUEZ, M.A.: *El documento electrónico en la vigente Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Revista de Administración Pública, nº 131, 1993.

- *Manual de Derecho Informático*, Aranzadi, Pamplona, 2003.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M.: *Derechos y garantías en los procedimientos tributarios*, en "El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", Aranzadi, Pamplona, 1998.

DELGADO GARCÍA, Ana M^a: *La aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria*, Revista de Información Fiscal, Lex Nova, nº 38, 2000.

DELGADO GARCÍA, A.M.; OLIVER CUELLO, R.: *Las declaraciones tributarias telemáticas*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 259, 2001.

- *La colaboración social en la gestión tributaria telemática*, Revista de Información Fiscal, nº 59, 2003.
- *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004.
- *Algunas cuestiones relativas a la información y asistencia a los obligados tributarios*, Revista de Información Fiscal, nº 65, 2004.
- *Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 125, 2005.
- *Administración tributaria electrónica y software libre*, Revista de Información Fiscal, nº 75, 2006.
- *Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*, en “Estudios de la Ley General Tributaria”, Lex Nova, Valladolid, 2006.

DORREGO DE CARLOS, A.; GUTIÉRREZ VICÉN, C.: *Disposiciones y actos administrativos*, en “Administraciones Públicas y ciudadanos”, Praxis, Barcelona, 1993.

FABRA VALLS, Modesto: *El correo electrónico cualificado. Justificación y pautas para su regulación en España*, Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 11, 2006.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*, en “La nueva Ley General Tributaria”, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

FERRER GOMILA, J.L.: *Servicios de certificación de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre: certificados de clase 2 CA*, Revista de Contratación Electrónica, nº 32, 2002.

GÁLLEGO HERNÁNDEZ, G.F.: *Comentarios a la reciente Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica: algunas novedades al marco regulador existente*, Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 6, 2004.

GAMERO CASADO, E.: *La notificación por correo electrónico tras la Ley 24/2001, de 27 de diciembre*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 116, 2002.

GARCÍA BERRO, Florián: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 1997.

HUESCA BOADILLA, Ricardo: *Comentarios a los arts. 97 a 104 de la Ley General Tributaria*, en “Comentarios a la nueva Ley General Tributaria”, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004.

JUAN LOZANO, A.M.: *Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas*, en “Memento práctico. Procedimientos tributarios. 2005-2006”, Francis Lefebvre, Madrid, 2004.

LINARES GIL, M.I.: *La Administración Tributaria electrónica*, en “Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital”, Aranzadi, Pamplona, 2000.

LÓPEZ GETA, J.M.: *Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas*, en “La nueva Ley General Tributaria comentada”, La Ley, Madrid, 2004.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: *Normas comunes a los procedimientos tributarios*, en “Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria”, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

MARTÍN QUERALT, Juan: *La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria*, Tribuna Fiscal, nº 32, 1993.

MARTÍNEZ NADAL, Apolonia: *La Ley de Firma Electrónica*, Civitas, Madrid, 2000.

MAS HERNÁNDEZ, Jordi: *Software libre: técnicamente viable, económicamente sostenible, socialmente justo*, Infonomia, Barcelona, 2005.

MORILLO VELARDE DEL PESO, J.A.: *Comentario al artículo 96 LGT*, en “Comentarios a la nueva Ley General Tributaria”, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004.

NAVARRO EGEA, M.: *Algunas consideraciones sobre el presentador de documentos tributarios por vía telemática*, Quincena Fiscal, nº 18, 2004.

OLIVER CUELLO, Rafael: *Tributación del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

PALOMAR OLMEDA, A.: *La utilización de las nuevas tecnologías en la actuación administrativa*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 87, 1995.

- *Un paso más en la aplicación de la tecnología en el procedimiento administrativo: hacia un procedimiento administrativo común de base tecnológica*, Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 3, 2003.

PARADA, R.: *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

PAREJO ALFONSO, L.: *Eficacia y Administración. Tres estudios*, Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid, 1995.

PINTO MOLINA, María; GÓMEZ CAMARERO, Carmen: *La ciberadministración española en la sociedad de la información: retos y perspectivas*, Ediciones Trea, Gijón, 2004.

PLAZA PENADÉS, J.: *La Ley 59/2003, de Firma Electrónica*, Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 6, 2004.

RUIZ GALLUD, S.: *La modernización de la Administración tributaria*, Hacienda Pública Española, monografía 2001.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *La teoría del órgano administrativo*, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 40-41, 1984.

SEGARRA TORMO, S.: *Relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes por vía electrónica*, en "Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital", Aranzadi, Pamplona, 2000.

SIMÓN MATAIX, María: *La presentación por vía telemática de recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario: un ejemplo de incorporación de las técnicas informáticas en los procedimientos tributarios*, Carta Tributaria, monografías nº 14, 2003.

VALENCIA ALONSO, F.: *Apoyo tecnológico a la función de asistencia e información al contribuyente*, en "Factores de éxito para la Administración del sistema tributario", XXVIII Asamblea General del CIAT, IEF, Madrid, 1994.

VALERO TORRIJOS, J.: *El régimen jurídico de la e-Administración*, Comares, Granada, 2004.

VILCHES TRASSIERRA, A.J.: *Análisis crítico del sistema de notificaciones telemáticas previsto por el Real Decreto 209/2003 y la Orden PRE 1551/2003*, Revista de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 4, 2004.

VIZCAÍNO CALDERÓN, M.: *La Administración tributaria electrónica en la nueva Ley General Tributaria*, en "Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004. ■



ESTUDIOS

■ La tributación de los campos de golf en España

■ Alejandro García Heredia⁽¹⁾

Miembro de la AEDAF

Doctor Europeo en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo

■ SUMARIO:

1. Introducción: la industria del golf en España

2. Impuesto sobre el valor añadido.

2.1. Aportación de terrenos a una sociedad para construir un campo de golf.

2.2. Pagos satisfechos para la práctica del golf.

2.2.1. Servicios directamente relacionados con el golf.

2.2.2. Los clubes de golf como entidades de carácter social.

2.3. Tipos de gravamen aplicables a los servicios relacionados con la práctica del golf.

2.3.1. Servicios de alquiler de palos, bolsas, carritos, bolas y otros servicios que se prestan en un campo de golf.

2.3.2. Paquetes turísticos: golf + alojamiento.

2.4. Otras consultas de la DGT en materia de IVA referentes a campos de golf.

2.5. La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

2.5.1. Caso Lindöpark.

2.5.2. Caso Kennemer Golf.

3. Impuesto sobre bienes inmuebles.

3.1. Los campos de golf como bienes urbanos o rústicos.

3.2. Valor catastral de los campos de golf.

4.1. Impuestos especiales

COMENTARIO FINAL.

⁽¹⁾ El autor agradece los comentarios de Alfredo García Heredia, jugador profesional de golf del *European Tour*.

1. Introducción: la industria del golf en España

El golf es, sin lugar a dudas, un producto en expansión en las sociedades desarrolladas, donde el individuo busca cada vez con mayor ahínco calidad de vida y ocio. Por esta razón, no es de extrañar el desarrollo que ha tenido esta actividad deportiva en los países donde la llamada sociedad del bienestar se alcanzó hace décadas. En el caso de España, un estudio elaborado por la prestigiosa firma "Aymerich Golf Management" (AGM) destaca el sorprendente crecimiento que la industria asociada a este deporte experimentó en nuestro país². Se calcula que la industria del golf en España genera 2.375 millones de euros al año, lo que supone con respecto a 1997 un incremento del 252%. De estas cantidades, 580 millones corresponden a la explotación de actividades directas, tales como campos, instalaciones, proveedores, media y torneos; mientras que 1.795 millones provienen de actividades indirectas, principalmente inmobiliarias y turismo de golf. En España hay 802.890 turistas de golf anuales que generan un gasto total de unos 663 millones de euros. En cuanto al sector inmobiliario, según señala el citado estudio, el 90% de los campos de golf que se desarrollan en España son promovidos por inmobiliarias. Este crecimiento de los complejos de viviendas con golf está muy ligado al aumento de licencias de jugadores de este deporte, que en junio de 2006 alcanzó en España la cifra de 288.161. En la actualidad, existen en España 322 campos de golf, además de unos 300 proyectos en desarrollo, y se prevé que entre 2006 y 2010 se inauguren unos 150 campos.

Dada esta situación, y en un país como el nuestro, con crecimiento sostenido por encima de la media de la Unión Europea, una sociedad más exigente con el medio ambiente, la calidad de vida y el ocio activo, no resulta arriesgado afirmar que la industria y los servicios asociados al golf continuarán experimentando, en los próximos años, cambios sustanciales, con crecimientos de negocio ciertamente espectaculares. El golf, un deporte antaño de elites y hoy asequible para la gran mayoría de la clase media, se ha convertido en una industria muy rentable, con una gran repercusión en el sector inmobiliario y el turismo, sobre todo, en un país como España, en el que la climatología permite la práctica de este deporte durante todo el año, especialmente en el sur.

En el presente artículo se comentan las resoluciones judiciales y administrativas que han tratado cuestiones fiscales relativas a los campos del golf y a la práctica de este deporte. La gran mayoría de pronunciamientos analizan aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Respecto al primero, se abordan, principalmente, las exenciones sobre servicios deportivos y aportación de terrenos -para construir campos de golf-, así como la aplicación de los diferentes tipos de gravamen a los distintos servicios relacionados con la práctica de este deporte. En materia de IVA también se comenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre

² Este es uno de los pocos estudios que existen en España sobre el mercado del golf con datos económicos, lo que es de extrañar debido a la creciente importancia de este deporte. Debemos señalar que el citado informe fue elaborado hace dos años, por lo que hoy en día las cifras seguramente son mayores, dada la espectacular evolución del golf en nuestro país. El estudio puede consultarse previo pago en http://www.aymerichgolf.com/destacados/estudio_sector2.htm

la práctica del golf. En cuanto al IBI, los problemas fundamentales que se plantean son la consideración de los campos como bienes urbanos o rústicos y la determinación del valor catastral de los mismos. Por último, se analizan varios pronunciamientos en materia de Impuestos Especiales, en los que se ha tratado de determinar la fiscalidad de los carburantes que impulsan la maquinaria utilizada en las labores de mantenimiento de un campo de golf.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

2.1. Aportación de terrenos a una sociedad para construir un campo de golf

La Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2001 (JT 2002/517) considera que la entrega de terrenos en los que se había iniciado la construcción de un campo de golf está sujeta y no exenta del IVA. El contribuyente había aportado unos terrenos de su propiedad valorados pericialmente en 1.260.000 euros y recibido acciones por valor equivalente como consecuencia de la ampliación de capital. La peculiaridad del supuesto reside en que, en los terrenos aportados, se encontraban en curso de ejecución obras para la instalación de un campo de golf. Por esta razón, no se trataba simplemente de la aportación de unas fincas rústicas, sino que ya se habían iniciado las obras necesarias de movimientos de tierras para la realización de un campo de golf.

El contribuyente considera que los terrenos aportados tienen la consideración de rústicos y por tanto están exentos del IVA por aplicación del antiguo artículo 8.1.20 de la Ley 30/1985 (actual art. 20.1.20 de la Ley 37/1992) en el que se indica que están exentas “las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables”. Por su parte, la Administración sostiene que los terrenos aportados no pueden beneficiarse de la exención por no tener la condición de rústicos desde el momento en que se han iniciado una serie de obras necesarias para construir el campo de golf. En concreto, tales obras consistían en el “desmonte, explanación, excavación y terraplenado, con carácter previo a plantar el césped y realizar los demás trabajos precisos para la instalación de un campo de golf” (Fundamento de Derecho 3º). Así pues, las obras que se habían iniciado en los terrenos, podrían calificarse como obras primarias o básicas, pues eran incluso previas a las necesarias para plantar el césped, en otras palabras, las obras consistían simplemente en movimientos de tierras. La cuestión que se plantea es, por tanto, si tales obras impiden la aplicación de la exención prevista para la entrega de terrenos rústicos (art. 20.1.20 LIVA) por entender que la realización de las citadas obras constituye algún tipo de edificación.

La recurrente sostiene que los terrenos son rústicos y pide que se aplique la exención por dos razones. La primera porque la autoridad urbanística mantenía en la fecha de entrega la calificación de los terrenos como no urbanizables. La segunda porque los terrenos transmitidos no son equiparables a una instalación deportiva sino, más bien, a un coto de caza, dado que el simple movimiento de tierras para sembrar césped a fin de facilitar la práctica del golf no es una edificación ni una instalación deportiva. El TEAC desestima las pretensiones de la recurrente y considera que los terrenos no pueden beneficiarse de la

exención al haber perdido su naturaleza de rústicos. En este sentido argumenta que el antiguo art. 7.2.5 del R.D. 2028/1985 del IVA establece que tienen la consideración de edificaciones “las instalaciones de recreo o deportivas que no sean accesorias de otras instalaciones” (actualmente art. 6.Dos.e) LIVA). Además, el Tribunal señala que “no es preciso que la obra en curso, que excluye la calificación del terreno como rústico, sea de albañilería, a efectos de aplicar la exención”. Por tanto, según se desprende de la doctrina del TEAC, la realización de cualquier tipo de obra, por más o menos avanzada que ésta se encuentre, excluiría la calificación del terreno como rústico a efectos de la exención del IVA, por lo que no es relevante si la obra es de albañilería o de mero movimiento de tierras. El TEAC señala que el concepto de obra a estos efectos “se aparta del puramente gramatical o de diccionario” y no admite la analogía que efectúa la recurrente entre el campo de golf y el coto de caza, pues **“si bien puede convenirse en que la actividad cinegética sea recreativa, e incluso deportiva, es evidente que no requiere obras de modificación del suelo rústico similares a las que precisa éste para convertirse en un campo de golf el cual suele constituir el núcleo de la Muras urbanizaciones de recreo y descanso”** (Fundamento de Derecho 3º).

En nuestra opinión, siguiendo la Resolución del TEAC, la entrega de los terrenos en los que se han iniciado obras para construir un campo de golf estaría en principio excluida de la exención del IVA, desde el momento en que el propio art. 8.1.20 de la antigua Ley (actual art. 20.1.20) señala que dicha exención no se aplica, entre otras, a las entregas de terrenos “en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción”. Y, a estos efectos, el campo de golf podría considerarse una edificación por aplicación del antiguo art. 7.2.5 de Reglamento de IVA (actual 6. Dos. e) LIVA) en el que se indica que tienen el carácter de edificaciones las “instalaciones de recreo o deportivas”. Una vez determinado que un campo de golf es una edificación a efectos del IVA, la interpretación giraría en torno a la expresión “en curso de construcción”, por lo que habría que establecer si el mero movimiento de tierras –como es el caso- es suficiente para considerar que el campo de golf se encuentra ya “en curso de construcción”; en cuyo caso, no podría beneficiarse de la exención. Consideramos que la expresión “en curso de” debe interpretarse en el sentido de que se haya iniciado la obra y no en el de que es necesario que la misma se encuentre en un determinado estado de ejecución. El pretender establecer un determinado momento de ejecución de la obra en la que se considera que la misma ya está “en curso” y por tanto el terreno habría perdido su condición de rústico a efectos de la exención, produciría inseguridad jurídica al tener que determinar el momento en el que el suelo deja de ser rústico y no procede la exención.

La expresión “en curso de construcción” que se discute en el presente caso es muy similar a la de “en curso de urbanización” contenida también en el art. 20.1.20, en cuya letra a) se indica que la exención de terrenos rústicos y otros que no tenga la condición de edificables no se aplica a las entregas de “terrenos urbanizados o *en curso de urbanización*”. Del mismo modo, en la letra b) se señala que tampoco se aplicará la exención a las entregas de “terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones *en curso de construcción*”. Sobre la excepción prevista en la letra a) del art. 20.1.20 existen varios pronunciamientos judiciales en torno al significado de

la expresión “en curso de urbanización”. El TS afirma que es necesario que exista una preparación material del suelo para entender que el terreno se encuentra en curso de urbanización, no siendo suficiente que exista un proyecto de urbanización o estudios y trámites administrativos previos, pues lo que debe primar es que la obra se haya iniciado materialmente (STS 19 de abril de 2003, RJ 2003/4010). Por el contrario, la AN sostiene que el terreno se encuentra en curso de urbanización cuando ya existe un plan parcial en curso de ejecución, una vez aprobada la constitución de la junta de compensación, aunque no se haya realizado ninguna actuación física sobre el terreno (SAN 2 de abril de 1998, JT 757/1998). Todas estas consideraciones se han efectuado, como se puede observar, en torno a la expresión “en curso de urbanización” de la letra a) del art. 20.1.20, pero no están referidas a la expresión “en curso de construcción” de la letra b) del mismo artículo, siendo esta última la que se discute en el caso abordado del campo de golf. Es cierto que la analogía no está permitida para las exenciones, pero no lo es menos que lo que se discute en este caso tiene que ver con la expresión “en curso de” y con el hecho de determinar cuando se considera que se ha producido ese momento. Por ello, los supuestos analizados en relación con la expresión “en curso de urbanización” podrían tenerse en cuenta a la hora de interpretar la muy similar de “en curso de construcción”.

2.2. Pagos satisfechos para la práctica del golf

El problema que han planteado los distintos pagos que se efectúan para practicar el golf, tanto por los socios de un club como por aquellos que no lo son, gira en torno a la exención sobre servicios deportivos prevista en el art. 20.1.13 de la LIVA, en el que se afirma que están exentos:

“Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean realizados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”

La DGT ha interpretado la exención de los servicios deportivos en varias Resoluciones relacionadas con la práctica del golf, en las que ha señalado que para la aplicación de la misma deben cumplirse los siguientes requisitos³:

³ Vid. Resoluciones de 11 de enero de 1999 (0030-99) y 28 de abril de 2000 (1004-00).

- La exención únicamente se aplica a las operaciones que sean calificadas como *prestaciones de servicios* por la normativa del Impuesto (arts. 11 y 12 LIVA), quedando por tanto excluidas las entregas de bienes (arts. 8 y 9 LIVA).
- Dichos servicios habrán de estar *directamente relacionados con la práctica del deporte* o la educación física, debiendo ser prestados, por tanto, a personas físicas. No procederá la exención respecto de aquellos servicios que se presten al margen de dichas prácticas deportivas, como, por ejemplo, el suministro de comidas o bebidas, o que no estén directamente relacionados con la actividad deportiva o de educación física, por ejemplo, los servicios telefónicos, los servicios de sauna, etc.
- Existen varias *cuestiones que son irrelevantes* a los efectos de aplicar la exención, tales como que el destinatario de los servicios sea o no socio de la entidad o la naturaleza que adopte la contraprestación (cuotas periódicas o contraprestación específica por el uso de las instalaciones)⁴.

Por tanto, las dos cuestiones principales que se plantean son, por un lado, establecer qué servicios están directamente relacionados con la práctica del golf y, por otro, determinar si los clubes de golf pueden tener la consideración de entidades deportivas de carácter social para que proceda aplicar la exención.

2.2.1. Servicios directamente relacionados con el golf

Uno de los principales problemas se plantea a la hora de interpretar la expresión “servicios directamente relacionados” con el deporte o la educación física. Esto obliga a determinar qué servicios tienen tal carácter y cuales, por el contrario, no están directamente relacionados con el deporte y no disfrutan de la exención. Como veremos, el mismo problema se suscita en relación con la aplicación del tipo de gravamen del 7% para los servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física a los que no resulte aplicable la exención (art. 91.Uno.2.8º LIVA). Varias Resoluciones de la DGT han analizado cuales son los servicios directamente relacionados con la práctica del golf, tanto en el ámbito de la exención como en el de la aplicación del tipo del 7%. La Resolución de 21 de junio de 1999 (1054-99) analiza si determinados servicios que presta un club de golf pueden beneficiarse de la exención, tales como el alquiler de armarios o vestuarios, la custodia de palos, el lavado de toallas, el arrendamiento de tiendas de venta de material deportivo y el alquiler de coches eléctricos para desplazamiento en el campo de juego. La DGT afirmó que, entre los servicios consultados, sólo están directamente relacionados con la práctica del golf el uso del campo de golf y el alquiler de coches eléctricos para desplazarse en el campo, siendo éstos los únicos a los que resultaría aplicable la exención. El resto de los servicios, tales como alquiler de taquillas, custodia de palos o lavado de toallas no guardan esa relación directa y no están por tanto exentos.

⁴ El pago que realizan los usuarios de campos de golf puede adoptar varias modalidades, las cuales son irrelevante a los efectos de aplicar la exención, tales como cuotas anuales divididas en pagos semestrales, el pago por el uso específico de las instalaciones o *green-fee*, la obligación de adquirir acciones del club, cuotas y primas de admisión, aplazamientos en el pago de las cuotas con el correspondiente incremento sobre su importe por dicho aplazamiento, etc. (vid. Resoluciones de 11 de enero de 1999 (0030-99) y 28 de abril de 2000 (1004-00)).

En sentido contrario, las Resoluciones de 5 de abril de 2000 (0613-00) y 29 de marzo de 2000 (0717-00) han interpretado de manera más amplia la expresión “servicios directamente relacionados” con el golf, dando cobertura a un mayor número de servicios. Así, junto con los servicios consistentes en el uso del campo de golf (*green-fee*) y el alquiler de coches eléctricos, estas Resoluciones también consideran directamente relacionados con la práctica del golf, las clases de golf, el alquiler de carritos de palos (eléctricos y manuales), el alquiler de bolsas de palos, el alquiler de bolas de golf⁵ y el alquiler de taquillas de vestuarios. La DGT considera accesorio el servicio de iluminación de pistas y le aplica el mismo tratamiento que a los servicios directamente relacionados, entendemos que por aplicación de la regla de accesoriedad del IVA. A pesar de la gran variedad de servicios que se consideran directamente relacionados con la práctica del golf, las Resoluciones comentadas han excluido de este ámbito los servicios de guardería de bolsas y carritos eléctricos de palos. Conviene señalar que estas Resoluciones tienen lugar en relación con la aplicación del tipo de gravamen del 7% y no en el ámbito de la exención, no obstante, como hemos indicado la expresión que utiliza la Ley es en ambos casos la misma, esto es, la de “servicios directamente relacionados” con el deporte.

2.2.2. Los clubes de golf como entidades de carácter social

Un gran número de consultas planteadas a la DGT abordan el problema de la consideración de los campos de golf como “entidades o establecimientos deportivos de carácter social” del art. 20.1.13 LIVA. Para ello es necesario tener en cuenta el art. 20 Tres de la LIVA en el que se indican los requisitos que deben reunir las entidades o establecimientos de carácter social a los efectos de aplicar la exención del art. 20.1.13, señalando la Ley los siguientes:

- 1º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

Las entidades que cumplan los citados requisitos no adquieren de forma automática la condición de entidades de carácter social, sino que dicho reconocimiento deberá solicitarse a la Administración en la forma prevista en el art. 6 del Reglamento del IVA, quedando condicionada la eficacia del reconocimiento a la subsistencia de los requisitos que hayan fundamentado el mismo. En la Resolución de 15 de junio de 1999 (10009-99) se considera que no resulta aplicable la exención a una Sociedad Anónima dedicada a la tenencia y explotación de un campo de golf, al ser una entidad mercantil y de forma jurídica anónima, por lo que no tiene la consideración de entidad de carácter social que exige el art. 20.1.13. LIVA⁶. En cualquier caso, es necesario señalar que la forma jurídica que adopte el club de golf no es determinante de su condición de carácter social a efectos de la exen-

⁵ Entendemos que se refiere a las bolas que se utilizan en la cancha de prácticas.

⁶ En el mismo sentido vid. Resolución de 4 de julio de 2001 (1397-01) en la que se excluye a las entidades mercantiles del concepto de entidades de carácter social.

ción, pues como se ha dicho, la norma parece exigir que se indague en el verdadero funcionamiento de la entidad y no en su forma jurídica⁷. Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal de Justicia en el caso *Kennemer Golf* que más adelante comentaremos.

2.3. Tipos de gravamen aplicables a los servicios relacionados con la práctica del golf

La exención sobre servicios deportivos (art. 20.Uno.13º LIVA) y el tipo de gravamen del 7% previsto para aquellos servicios deportivos a los que no resulte aplicable la exención (art. 91.Uno.2.8º) guardan una relación evidente. La exención está prevista para los servicios relacionados directamente con la práctica del deporte que prestan determinadas entidades y, en caso de que la misma no resultara aplicable por no concurrir ninguna de las entidades exigidas por la Ley, el servicio estará entonces sometido al tipo reducido del 7%, siempre que el mismo este directamente relacionado con la práctica del deporte, quedando en caso contrario sometido al tipo general del 16%.

2.3.1. Servicios de alquiler de palos, bolsas, carritos, bolas y otros servicios que se prestan en un campo de golf

De acuerdo con la doctrina de la DGT, los servicios que se consideran directamente relacionados con la práctica del golf y que, por tanto, quedan sujetos al tipo del 7% cuando no resulte aplicable la exención son los siguientes⁸:

- La utilización del campo de golf (*green-fee*), e incluso de un mini-golf⁹.
- Las clases de golf.
- Alquiler de coches eléctricos para el desplazamiento en el campo.
- Alquiler de carritos de palos (eléctricos y manuales).
- Alquiler de bolsas de palos.
- Alquiler de bolas de golf (entiendo que se refiere a la máquina de bolas de la cancha de prácticas).
- Alquiler de taquillas de vestuarios.

Igualmente, tributan al 7%, en cuanto servicios accesorios de aquellos directamente relacionados con el deporte, los siguientes:

- Iluminación de pistas¹⁰.
- El disfrute de una caseta en una feria que la entidad pone a disposición de sus socios¹¹.

⁷ Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J., "El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 7-8/2005, p. 45.

⁸ Por todas, Resolución de 5 de abril de 2000 (0613-00).

⁹ Resolución de 22 de junio de 2000 (1313-00).

¹⁰ Resolución de 5 de abril de 2000 (0613-00).

¹¹ Resolución de 24 de junio de 2003 (0872-03).

En este punto resulta interesante la Consulta de 4 de julio de 2001 (1397-01) en la que una sociedad mercantil propietaria de un campo de golf suscribe un contrato con un Club de Golf en cuya virtud se pactan fundamentalmente dos prestaciones: 1) que el campo de golf sea utilizado por los socios del club y 2) que el domicilio del Club de Golf se ubique en la casa-club existente en el campo, así como la realización en la misma de cualquier actividad cultural y social. En contrapartida, el Club de Golf satisface a la sociedad mercantil una cantidad equivalente al 95% de las cuotas que satisfacen al Club sus abonados. La DGT considera que la primera de las prestaciones indicadas está directamente relacionada con la práctica del golf y resulta de aplicación el tipo reducido del 7% del art. 91.Uno.2.8º de la Ley. Por el contrario, la segunda de las prestaciones debe tributar al tipo general del 16% al no estar directamente relacionada con la práctica del deporte. Esta Consulta contrasta con la de 24 de junio de 2003 (0872-03) en la que, como hemos visto, se consideraba accesorio a la práctica del deporte el disfrute de una caseta del Club en una feria, tributando las cantidades pagas por los socios para disfrutar de la caseta al 7%.

El tipo general del 16% se ha aplicado también a otra clase de servicios que no se consideran directamente relacionados con la práctica del golf, tales como los servicios de guardería de bolsas y carritos de golf¹². Como hemos visto, esta Consulta indica que determinados servicios, como los de alquiler de bolas, bolsas y carritos, deben tributar al 7%, mientras que los servicios de guardería de bolsas y carritos deben ir al 16%. Los servicios de guardería a los que se refiere la consulta consisten en que determinadas personas se encargan de sacar las bolsas y el carrito y prepararlo para el jugador; así mismo, una vez terminada la partida se encargan también de limpiar el material y guardarlo. La DGT considera que este servicio, denominado “guardería”, no está directamente relacionado con la práctica del golf y, en cambio, si lo estaría el alquiler de material deportivo necesario para practicar este deporte, como carritos, palos o bolas. En mi opinión, se podría decir también que el denominado servicio de guardería sí está directamente relacionado, pues incluye la limpieza del carrito o cargar la batería de los carros eléctricos, todo ello necesario para poder jugar al día siguiente. Además, la Consulta se muestra incongruente al considerar que los servicios de taquillas y vestuarios van al 7% y los de guardería al 16%. A mi juicio no tiene mucho sentido afirmar tan rotundamente que los vestuarios están directamente relacionados con el golf y, en cambio, cargar la batería de los carros para poder jugar al día siguiente no está directamente relacionado con la práctica de este deporte. En relación con otros deportes, el problema que implica determinar qué servicios deben tributar al 7% o al 16%, también ha sido objeto de numerosas consultas ante la DGT¹³.

¹² Resolución de 5 de abril de 2000 (0613-00).

¹³ Existen también un gran número de consultas en relación con otros deportes en las que se pone de manifiesto aquellos servicios que deben tributar al 16%, en cuanto servicios que no se encuentran directamente relacionados con la práctica del deporte. Resulta interesante mencionarlas ya que algunas podrían tenerse en cuenta en relación con el golf, salvando las distancias. Así, tributan al 16% los servicios de gestión de instalaciones deportivas (Resoluciones de 24 de octubre y 19 de enero de 2000), reparación de esquís y tablas de *snowboard* (Resolución de 16 de septiembre de 2002), cesión de instalación deportivas para conciertos, fiestas y actos no deportivos, así como la cesión de espacios para vallas publicitarias (Resolución de 18 de febrero de 2003) y el mantenimientos de piscinas (Resolución de 15 de septiembre de 2003). Sobre los problemas que ha planteado la expresión “servicios directamente relacionados” en el ámbito de otras actividades deportivas, puede consultarse el artículo de PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “El IVA y el sector no lucrativo: análisis particular de las exenciones”, ob. cit., pp. 56 y 57.

La aplicación de los tipos de gravamen a los servicios citados es independiente de la modalidad que adopte la contraprestación satisfecha para recibir los mismos (cuotas de admisión de socios, cuotas mensuales, entradas por invitación, etc.)¹⁴. Igualmente, no es relevante la persona o entidad de la que se perciba la contraprestación, esto es, la entidad que presta el servicio puede recibir la contraprestación de las propias personas físicas que practican el deporte o de otras entidades intermediarias a las cuales les facture dichos servicios¹⁵. Tampoco afecta a la aplicación del tipo de gravamen el hecho de que las personas que practican el deporte sean o no socios de la entidad o estén o no federadas¹⁶.

En resumen, no hay acuerdo en la DGT sobre cuáles son los servicios que se consideran directamente relacionados con la práctica del golf y que por lo tanto deben tributar al 7%, ni sobre aquellos servicios que tienen un carácter accesorio de los anteriores.

2.3.2. Paquetes turísticos: golf + alojamiento

El golf aparece en muchas ocasiones unido a otras actividades de ocio no deportivas, tales como servicios de alojamiento y hostelería. Estos servicios pueden ser prestados por la misma entidad que explota el campo de golf o por otra diferente, con la que normalmente existen acuerdos para ofrecer a los clientes "paquetes turísticos" en los que se incluyen varias prestaciones junto con la posibilidad de practicar el golf, todo ello por un único precio. Así pues, junto al tipo del 7% previsto para determinados servicios deportivos que ya hemos analizado (Art. 91.Uno.2.8º), se debe también tener en cuenta el tipo del 7% previsto para "los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurante y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario" (Art. 91.Uno.2.2º). Según el criterio de la DGT, el tipo del 7% de los servicios de hostelería "debe aplicarse también a los servicios accesorios o complementarios del de hostelería que se presten o facturen conjuntamente con este último" y considera que los servicios accesorios o complementarios del servicio de hostelería son "los que constituyen un complemento normal del mismo, como pueden ser los servicios de personal, teléfono, bar, restaurante, limpieza de ropa, etc."¹⁷. En este sentido, el artículo 79.2 de la LIVA, en el caso de operaciones que comprenden prestaciones de servicios de distinta naturaleza, obliga a determinar la base imponible que corresponde a cada uno de ellos según el valor de mercado. Sin embargo, el propio artículo señala que lo dispuesto en ese apartado no se aplicará cuando dichos servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.

En este contexto se plantea el problema de determinar el tipo de gravamen que corresponde a determinados "paquetes turísticos" ofertados a un precio fijo, entre los que se incluirían las siguientes operaciones:

¹⁴ Resoluciones de 1 y 13 de marzo de 2000 (0385-00) (0601-00).

¹⁵ Resolución de 16 de diciembre de 2003 (2295-03).

¹⁶ Resolución de 22 de junio de 2000 (1313-00).

¹⁷ Resolución de 25 de marzo de 1999 (0397-99).

- “Semana de belleza”: alojamiento, teléfono, sauna, solarium, pistas de tenis, lavandería, tratamiento de belleza y un vehículo a disposición del cliente.
- “Semana de golf”: las mismas que la anterior, cambiando el tratamiento de belleza por la práctica del golf.

En la Consulta de 25 de marzo de 1999 (0397-99) se plantea si es posible considerar que los servicios incluidos en ambas promociones son accesorios a los servicios de hostelería y alojamientos que en ellas figuraban y aplicar, en consecuencia, el tipo de gravamen del 7% a todos ellos. En relación con la “semana de belleza”, la DGT entiende que los servicios relativos a la cesión de vehículos y al tratamiento de belleza no pueden considerarse accesorios o complementarios de los servicios de alojamiento, sino que son servicios principales a los que corresponde su propia tributación. En relación con la “semana de golf”, considera, igualmente, que los servicios de utilización de los campos de golf tienen una entidad propia, por lo que no se les puede reconocer un carácter accesorio o complementario de los servicios de hostelería. Por ello, la DGT considera que la utilización del campo de golf, así como los servicios de belleza y cesión de vehículos, tributan al 16%, pues tienen una “entidad económica suficiente para considerarlos como servicios con entidad propia”. Por su parte, los servicios de hostelería y accesorios o complementarios a él tributan al 7% y, entre los servicios accesorios, la DGT señala los de teléfono, lavandería, sauna, solarium y pistas de tenis. Estamos de acuerdo en que los servicios de belleza y golf no son en modo alguno accesorios a los de hostelería, pues incluso se utilizan para denominar los paquetes turísticos (semana de belleza y semana de golf). Sin embargo, consideramos que los servicios de utilización del campo de golf deberían tributar al 7%, como hemos visto en otras ocasiones, y no por el hecho de ser accesorios a los de hostelería, sino por aplicación del tipo reducido para los servicios deportivos previsto en el art. 91.Uno.2.8º de la Ley del IVA.

En sentido radicalmente opuesto a la consulta comentada, se mostraba una anterior de 22 de julio de 1998 (1371-98) en la que se indicó que la utilización de un campo de golf es accesoria a los servicios de hostelería y alojamiento, por lo que tributaría todo ello al 7%. Este criterio se ha vuelto a retomar en otra consulta de 21 de marzo de 2002 (0472-02) en la que también se considera accesorio al servicio de alojamiento la utilización de un campo de golf por parte del cliente. Además, conviene señalar que en la Consulta de 1998 los servicios de hostelería y campo de golf eran prestados por la misma entidad, mientras que en esta última se prestaban por entidades diferentes. En la Consulta de 21 de marzo de 2002 la DGT cita la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de octubre de 1999 (Madgett y Baldwin) en la que se afirma que “una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el derecho de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador”.

La cuestión sería determinar si el fin primordial que persigue el cliente es el alojamiento en un confortable hotel o jugar al golf. Si entramos a analizar los hechos concretos de la realidad, el problema se complicaría porque no todos los clientes persiguen el mismo fin.

Los más aficionados a este deporte tendrán como objetivo principal jugar al golf, y no pasear o contemplar el paisaje desde la habitación, pues un campo de golf no es un parque, sino una instalación deportiva. Por otro lado, habrá quienes acudan para descansar en un confortable hotel rodeados de un agradable entorno, aprovechando además la ocasión para poder jugar al golf. En cualquier caso, tanto si la prestación principal es el golf como si lo son los servicios de hostelería, el resultado a los efectos de aplicar el tipo de gravamen sería el mismo en ambos casos, pues consideramos que tanto unos como otros deben tributar al 7% (art. 91.Uno.2, 2º y 8º).

2.4. Otras consultas de la dgt en materia de iva referentes a campos de golf

En este apartado ofrecemos un breve comentario de aquellas consultas de la DGT que también guardan relación con los campos de golf y el IVA, pero en un contexto más general y no de forma tan específica como las anteriores.

La Consulta de 23 de febrero de 1994 considera que la **elaboración de un proyecto de depuración de agua y de riego de un campo de golf** es un servicio “directamente relacionado” con un bien inmueble. Así pues, si el bien inmueble radica en el territorio de aplicación del Impuesto, el citado servicio se entiende prestado en dicho territorio. Actualmente, el art. 70 de la Ley del IVA ha suprimido la mención “directamente” e incluye una lista abierta de servicios que se consideran relacionados con bienes inmuebles a los efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios.

La Consulta de 11 de febrero de 1998 aborda el caso de la resolución de un **contrato de compraventa de derechos de salida de un club de golf**, en el que, como consecuencia de la resolución del contrato, el club de golf procede a devolver a la otra parte por su valor pecuniario los derechos que no habían sido utilizados. La cuestión es si procede devolver también el IVA que gravó inicialmente la compra de los derechos de salida del club de golf. La DGT considera que procede la devolución del IVA al sujeto pasivo, el cual deberá a su vez devolverlo al repercutido. También señala que no se trata de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, por lo que para la recuperación de las referidas cuotas debe acudir al procedimiento regulado en la Ley del IVA (art. 89.5 b)).

La Consulta de 22 de febrero de 2000 (0289-00) analiza el acuerdo al que llegan las comunidades de propietarios y la entidad que gestiona un club de golf situado en las inmediaciones de las urbanizaciones correspondientes a tales comunidades. En virtud del acuerdo **la entidad que gestiona el club de golf aporta determinadas cantidades al presupuesto de las citadas comunidades con el fin de contribuir a los gastos de mantenimiento de una serie de viales que los usuarios del club de golf utilizan para acceder al mismo**. La cuestión que se plantea es la sujeción al IVA de las aportaciones efectuadas por la entidad que gestiona el club de golf a las comunidades de propietarios. La DGT considera que las comunidades de propietarios están prestando un servicio al club de golf al permitir que los usuarios del mismo accedan por unos viales cuyo mantenimiento se realiza por las comunidades de propietarios. Por ello, las cantidades que aporta el club de golf a las citadas

comunidades, para sufragar parte de los gastos de mantenimiento de los viales, constituyen una contraprestación sobre la que debe repercutirse el IVA.

La Consulta de 3 de diciembre de 2002 (1889-02) analiza el caso de una **entidad que adquiere terrenos para su urbanización y, una vez realizada ésta, transmite parte de ellos a una entidad mercantil, la cual construirá en los mismos un campo de golf y entregará a la entidad aportante de los terrenos un derecho de uso sobre el mismo**. La entidad que urbaniza los terrenos realiza también la promoción de viviendas para su posterior venta, en unión de un derecho que habilita a los compradores para la práctica del golf en el campo adyacente. La cantidad alzada que se percibe de los clientes por causa de la cesión de los derechos de uso del campo de golf se entrega a la empresa promotora del campo de golf. En resumen, una entidad (A) entrega a otra (B) unos terrenos para que esta última proceda a la construcción de un campo de golf y unas cantidades de dinero que (A) obtendrá una vez vendan las viviendas situadas junto al futuro campo de golf. La entidad (A) obtendrá como contraprestación por la entrega de los terrenos y las citadas cantidades de dinero un derecho de uso sobre el campo de golf.

Son varias las cuestiones que se plantean en este supuesto. En primer lugar, la DGT afirma que ambas operaciones, es decir, la entrega de los terrenos para construir el campo de golf y la posterior cesión de uso de un derecho sobre el mismo una vez terminado, están sujetas al IVA en cuanto entrega de bienes y prestaciones de servicios respectivamente (arts.8 y 11 LIVA). En segundo lugar, se trata de establecer cuando se produce el devengo de ambas operaciones, pues la cesión del derecho de uso del campo no se produce hasta que el mismo esté finalizado, por lo que la entrega de los terrenos se puede considerar un pago anticipado en el sentido del art. 75.2 de la Ley del IVA. Así, se indica que en “la operación de transmisión de solares a cambio de la cesión del derecho de uso del campo de golf que construirá la sociedad adquirente sobre ellos, la entrega inicial de los solares supone tanto el devengo del Impuesto correspondiente a dicha entrega como el devengo por la prestación de servicios consistente en la cesión de uso, considerándose la entrega del solar como pago anticipado a la prestación de servicio que se producirá en el futuro, una vez la construcción del campo de golf haya concluido”. En tercer lugar, se plantea la determinación de la base imponible, pues la contraprestación por la cesión de uso del campo de golf está constituida por la transmisión de los terrenos más una cantidad de dinero que se entregará a la constructora del campo cuando se enajenen las viviendas adyacentes al mismo. Existe, por tanto, una base imponible constituida parcialmente en dinero, por lo que resulta aplicable el art. 79.1 en el que se indica que la parte no dineraria debe estimarse por su valor de mercado. De esta manera, tanto la entrega de los terrenos como la cesión de un derecho de uso sobre el campo de golf deberán determinarse por su valor de mercado, lo cual resulta extremadamente complejo, sobre todo si tenemos en cuenta que habrá que valorar el derecho sobre un campo de golf que aún no existe. La DGT indica en esta Consulta que dicha determinación será provisional, sin perjuicio de que pueda rectificarse si el valor de mercado del citado derecho fuera diferente en el momento de la cesión efectiva del mismo. En cuarto lugar, se plantea cuál es el tipo de gravamen aplicable a las operaciones objeto de consulta. La DGT afirma que, tanto la entrega de los terrenos

como la cesión del derecho de uso, tributan al 16%. Sin embargo, precisa que tributan al 7%, en virtud del art. 9 I.Uno.2.8º, las cantidades que la empresa constructora de las viviendas obtiene de los compradores de las mismas, pero sólo en la parte que se pague para poder utilizar el campo de golf adyacente.

2.5. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) se ha pronunciado en dos ocasiones sobre la práctica del golf en relación con las exenciones del IVA de la Sexta Directiva. Las Sentencias se plantean ante casos suscitados en Suecia y Holanda y analizan principalmente la exención prevista para los servicios deportivos, con especial atención en la condición de que la entidad que presta el servicio sea una entidad sin ánimo de lucro.

2.5.1. Caso *Lindöpark*

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 18 de enero de 2001 se plantea en el marco de un litigio entre las autoridades suecas y la sociedad “Stockholm Lindöpark AB”. Lindöpark es una sociedad que explota un campo de golf reservado a las empresas. Sus clientes son exclusivamente empresas que desean ofrecer a su personal o clientela la posibilidad de jugar al golf en dichas instalaciones. La cuestión se plantea porque en la normativa sueca existe una disposición que deja exentos del IVA la cesión de locales o instalaciones para la práctica del deporte, así como el alquiler de material deportivo. Esta disposición se enmarca dentro de la exención general para las cesiones de determinados bienes inmuebles, en las que se han incluido expresamente las instalaciones deportivas y la cesión de material deportivo en ese contexto. El Tribunal considera que dicha exención es contraria a la Sexta Directiva en la que se prevé una exención para los servicios deportivos expresamente limitada a las entidades sin ánimo de lucro, mientras que la exención de la normativa sueca dejaría exentos todos los servicios deportivos con independencia de que se presten o no por una entidad sin ánimo de lucro.

Otra de las cuestiones relevantes que plantea la sentencia es que las prestaciones relacionadas con la práctica del deporte deben considerarse de manera global. En caso de que no pudiera aplicarse la exención prevista en la normativa sueca por ser contraria a la Sexta Directiva, uno de los argumentos alegados para aplicar la exención a las actividades de Lindöpark consistía en afirmar que Lindöpark cedía a sus clientes el uso de un campo de golf y, por tanto, la exención aplicable sería la prevista para las cesiones de bienes inmuebles en la normativa sueca y no la prevista de manera más específica para los servicios deportivos. Es cierto que un campo de golf es un bien inmueble. Sin embargo, el Tribunal señala que para determinar la naturaleza de las operaciones es necesario considerarlas de forma global y no ceñirse exclusivamente a la actividad de cesión de uso del campo de golf en cuanto bien inmueble. Así, el Tribunal indica que **“la actividad de gestión de un campo de golf implica por lo general no sólo la puesta a disposición pasiva de un terreno, sino también un gran número de actividades comerciales**, como por ejemplo las actividades de supervisión, de gestión y de mantenimiento continuado que incumben al prestador del servicio, la puesta a disposición de los jugadores de otras instalaciones, etc.”. Con

esto se quiere decir que el mero alquiler de un campo de golf no puede constituir la prestación preponderante que realiza la empresa y no puede, por ello, beneficiarse de la exención prevista para la cesión de uso de bienes inmuebles. La doctrina del Tribunal de Justicia ha sido también confirmada en España por alguna Consulta de la DGT, en la que se trae a colación expresamente esta Sentencia en lo referente a la consideración de las operaciones de forma global, en este caso para determinar régimen fiscal de la cesión de un circuito de velocidad¹⁸.

2.5.2. Caso Kennemer golf

La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 21 de marzo de 2002 se plantea en el marco de un litigio entre el “Kennemer Golf & Country Club” y las autoridades fiscales neerlandesas en relación con la exención del IVA para actividades deportivas. El Kennemer Golf es una asociación holandesa que cuenta con unos 800 socios y cuyo objeto social consiste principalmente en la práctica del golf. A tal efecto la asociación posee en el término municipal de Zandvoort (Países Bajos) unas instalaciones que incluyen un campo de golf y un edificio que alberga los locales del club. Los socios del Kennemer Golf han de abonar una cuota de entrada y una cuota anual y quienes no son socios pueden también utilizar el campo de golf previo pago de una entrada de un día. El Kennemer Golf no repercutió el IVA a quienes no eran socios por entender que la operación se encontraba exenta al considerar que se trataba de un asociación sin fin lucrativo. En cuanto a la normativa comunitaria aplicable, el art. 13 de la Sexta Directiva (parte A, apartado 1) exige que los servicios deportivos sean prestados por “organismos sin fin lucrativo” a los efectos de poder beneficiarse de la exención.

En este marco se plantea la cuestión de si un club de golf que obtiene eventualmente o de forma sistemática unos beneficios, tanto por los socios como por quienes no lo son, puede considerarse un organismo sin fin lucrativo a los efectos de aplicar la exención del IVA. El Tribunal mantiene la doctrina de que un organismo no adquiere la condición de lucrativo por el simple hecho de obtener beneficios, sino que dicha condición se adquiere cuando tales beneficios se reparten a los socios en forma de ganancias. Así, el Tribunal indica que “el hecho de que ulteriormente el organismo obtenga beneficios, aun cuando intente conseguirlos o los genere sistemáticamente, no permite poner en entredicho la calificación inicial de dicho organismo mientras dichos beneficios no se repartan a sus socios en concepto de ganancias” (FJ 28). En efecto, la obtención de beneficios o superávit no es óbice para considerar a un organismo como no lucrativo, pues los mismos se requieren para la prestación del servicio, para prestarlo en las mejores condiciones y para invertir en futuras reformas. Ahora bien, si tales beneficios, en lugar de invertirlos en la prestación del servicio, se reparten de forma pecuniaria en favor de los socios, ya no podría considerarse que el organismo actúa sin fin lucrativo. Esta doctrina del Tribunal de Justicia encuentra reflejo en nuestra Ley del IVA cuando exige que el organismo tenga carácter social para

¹⁸ Resolución de 4 de julio de 2001 (1398-01)

poder aplicar la exención de los servicios deportivos y, para ello, uno de los requisitos es que los beneficios que pudieran existir se dediquen al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza (art. 20 Tres LIVA). La doctrina del Tribunal de Justicia mantenida en este caso ha sido también utilizada en varios pronunciamientos vinculantes de la DGT¹⁹.

3. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

En las Haciendas Locales, la fiscalidad de los campos de golf ha tenido especial protagonismo en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Las cuestiones principales que se han planteando son la naturaleza rústica o urbana de los campos de golf y su valoración catastral. También encontramos, no obstante, algunos pronunciamientos que afectan al deporte del golf en relación con otros impuestos municipales, tales como el Impuesto sobre Actividades Económicas²⁰ o, a título anecdótico, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su extinguida modalidad de cuotas pagadas a sociedades o círculos deportivos de recreo²¹.

3.1. Los campos de golf como bienes urbanos o rústicos

El art. 61.3 de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) remite a la normativa catastral para definir el concepto de bienes rústicos y urbanos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). La Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo) indica, en su art. 7.1, que el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo. El apartado segundo de este mismo artículo afirma que “se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tengan la consideración de urbanizable según el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle, y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica”. Así, el concepto de suelo urbano a efectos fiscales presenta una considerable amplitud y viene referido, principalmente, a lo dispuesto en las normas de planeamiento urbanístico. En cuanto al suelo de naturaleza rústica, la Ley afirma que es aquel que no sea de naturaleza urbana (art. 7.3), por lo que define el suelo rústico de forma excluyente, es decir, todo aquello que no sea suelo urbano, con excepción de los denominados bienes inmuebles de características especiales del art. 8 de Ley del Catastro.

¹⁹ Resoluciones de 14 de febrero de 2005 (V0222-05) y 26 de septiembre de 2005 (V1877-05).

²⁰ La organización de competiciones o torneos de golf amateur por un club de golf exige darse de alta en el Epígrafe 968.3 del IAE “Organización de espectáculos deportivos por Federaciones españolas y de ámbito autonómico y clubes no profesionales”. Es importante señalar que en este epígrafe no incluye la organización de torneos profesionales, sino solamente amateurs (Resoluciones de 3 y 28 de mayo de 2001 -0854-01 y 1005-01).

²¹ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de mayo de 1998 (RJ 1998/3954).

La vigente definición bienes rústicos y urbanos debe compararse con aquella que figuraba en la antigua redacción de la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre), pues los pronunciamientos que analizaremos tienen su fundamento en la misma. En los artículos 62 y 63 de la Ley se definían esta clase de bienes distinguiendo entre el suelo y las construcciones. Así, el art. 62 consideraba bienes inmuebles de naturaleza urbana los siguientes: a) el suelo urbano, el susceptible de urbanización, el urbanizable programado y los terrenos que dispongan de una serie de servicios (vías pavimentadas, alcantarillado, suministro de agua y energía eléctrica, alumbrado); b) las construcciones de naturaleza urbana y c) las demás construcciones no calificadas como de naturaleza rústica. Por su parte, el art. 63 indicaba que eran bienes inmuebles de naturaleza rústica los terrenos que no tengan la consideración de urbanos y las construcciones de naturaleza rústica, como es el caso de las instalaciones de carácter agrario.

Analizado el marco normativo, la cuestión que debemos abordar es la consideración fiscal de los campos de golf como terrenos urbanos o rústicos a efectos del IBI. Es necesario recordar que los pronunciamientos que analizamos tienen su fundamento en la antigua redacción de la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre). En general, tanto el TEAC como la Audiencia Nacional, han considerado que los campos de golf tienen la naturaleza fiscal de bienes urbanos.

En la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2001 (JUR 2001/231232), para determinar la naturaleza fiscal de los campos de golf como rústicos o urbanos, se presta especial atención a la clasificación urbanística del suelo en el que se hayan asentado, así como a los servicios con los que éstos cuentan. El Fundamento de Derecho 4º de la citada Resolución indica como tributan a estos efectos los campos de golf, por lo que debido a su interés reproducimos a continuación:

“Expuesto lo anterior, conviene indicar cómo tributan los campos de golf, lo que obliga traer a colación el apartado a) del artículo 62 de la Ley 39/1988, ya mencionada. Si el campo de golf está situado en suelo urbano, o declarado apto para urbanizar por las normas subsidiarias, o urbanizable, o asimilado por la legislación autonómica por contar con las facultades urbanísticas inherentes al suelo urbanizable en la legislación estatal, los terrenos, en su totalidad, tienen la consideración fiscal de suelo de naturaleza urbana y han de incluirse en la Delimitación del Suelo de Naturaleza Urbana. Si el campo de golf está situado en otros terrenos, es decir, en suelo no urbanizable, pero disponen de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuentan, además, con alcantarillado, suministro de agua, suministro de energía eléctrica y alumbrado público, la parte de los terrenos que cuenten con ello tienen la consideración fiscal de suelo de naturaleza urbana, no siendo obligatorio incluirlos en la Delimitación del Suelo de Naturaleza Urbana, dada su posible dispersión por el municipio. Finalmente, si el campo de golf está situado en suelo no urbanizable, la parte del mismo que esté ocupado por construcciones de naturaleza urbana, tiene la consideración de suelo de naturaleza urbana, sin que tampoco sea obligado incluirlos en la Delimitación, dado que se trata generalmente de terrenos diseminados por el municipio.”

En el presente caso es evidente que, conforme al certificado municipal obrante en las actuaciones, el campo de golf se encuentra situado en suelo no urbanizable, por lo que habrá que examinar si dispone de vías pavimentadas y cuenta con los servicios urbanísticos mencionados o si está ocupado por construcciones fiscalmente urbanas; y, en este sentido, se puede afirmar que el terreno exaccionado dispone de acceso rodado en varios de sus linderos, tal como se desprende de la cartografía obrante en las actuaciones, y cuenta con suministro de agua (riego automático del “green”), energía eléctrica (bombas de agua para el riego e iluminación del campo), alcantarillado (drenaje del campo, de los lagos artificiales) y alumbrado público (exterior en la urbanización e interior en el campo), por lo que la parte del terreno que tiene este acondicionamiento, que posiblemente sean todos los 460, 875 m² que figuran en la escritura de 10 de noviembre de 1994, antes mencionada, tiene la consideración fiscal de suelo de naturaleza urbana. También estos mismos terrenos están ocupados por construcciones que tienen la consideración de bienes de naturaleza urbana, pues como tales no tilo hay que entender los edificios, sino, como señala el apartado b) del artículo traído a colación, tienen tal consideración, entre otras, las obras de explanación y las que se realicen para el uso de espacios descubiertos, tales como campos o instalaciones para la práctica del deporte; por lo que también toda la superficie antes indicada ha de considerarse como suelo de naturaleza fiscalmente urbana. En conclusión, desde la terminación de las obras del campo de golf, en 1995, los terrenos tienen la consideración de suelo de naturaleza urbana”.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2004 (JUR 2005/222603) afirma también que, a efectos del IBI, los campos de golf tienen la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana. La AN se fundamenta, por un lado, en el antiguo art. 62, letra a) de la LRHL que considera como bienes urbanos “los terrenos que dispongan de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuenten, además con alcantarillado, suministro de agua, suministro de energía eléctrica y alumbrado público” y, por otra parte, en la aplicación de lo dispuesto en la letra b) que se refiere a “los campos o instalaciones para la práctica del deporte”. En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 16 de marzo de 2001 (JT 2001/525) ha considerado que los campos de golf deben tener la consideración de bienes de naturaleza urbana a efectos del IBI; considerando incluso como urbanos los terrenos en los que están en curso de ejecución obras para la construcción de un campo de golf. En sentido contrario, algún pronunciamiento que se ha referido al tema de manera accidental, ha considerado que los campos de golf deben valorarse como rústicos²². No obstante, como hemos visto, **es postura mayoritaria la consideración de los campos de golf como bienes urbanos a efectos fiscales.**

3.2. Valor catastral de los campos de golf

La base imponible del IBI que corresponde a los campos de golf ha suscitado algunos problemas cuando se trata de determinar el valor catastral de varios campos de golf que se encuentran en una misma provincia. En esta situación se ha declarado procedente la utilización de la técnica de las ponencias especiales de valores de acuerdo con la antigua Ley

²² Sentencia de 30 de julio de 2003 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (JUR 2004/25037).

de Haciendas Locales de 1988. Este es por ejemplo el caso de los campos de golf que se encuentran diseminados por distintos municipios de las provincias de Málaga y Cádiz, para los que la Audiencia Nacional ha declarado procedente la elaboración de ponencias especiales²³.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2004 se pronuncia sobre la ponencia especial que afecta a un total de 29 campos de golf diseminados por toda la provincia de Málaga. La Sentencia argumenta la utilización de la ponencia especial en el antiguo artículo 71.4 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, en el que se indica que las ponencias especiales se elaborarán cuando se trate de un bien inmueble parcialmente localizado en dos o más términos municipales o de un conjunto de bienes inmuebles que sean homogéneos por su uso o destino. La Sentencia afirma que “tales premisas para la elaboración de una Ponencia Especial concurren en el presente caso, pues **es evidente que los campos de golf constituyen un conjunto de bienes inmuebles homogéneos por su uso y destino**, y además, los campos de golf a que se refiere la Ponencia Especial están situados en distintos términos municipales de la provincia de Málaga” (vid. Fundamento de Derecho 4º).

La Sentencia también declara procedente el hecho de que cada campo de golf haya sido considerado en la ponencia como un polígono independiente con independencia del municipio en el que se encuentre. De esta manera se rechazan las pretensiones de la actora, quien sostiene que, dada la igual naturaleza de los inmuebles, todos los campos de golf dentro de un mismo municipio deben ser considerados como un único polígono. La actora considera que la única diferencia destacable en los campos de golf es su extensión (9 o 18 hoyos) y el término municipal en el que se encuentren. La Audiencia, por el contrario, mantiene que hay otros criterios que hacen diferente a cada campo de golf, tales como la superficie -con independencia del número de hoyos-, instalaciones de drenaje y riego, lagos artificiales o cuidado del manto vegetal. Todo ello justifica que cada campo deba ser considerado como un polígono independiente, respetando así el principio de igualdad (vid. Fundamento de Derecho 7º).

En algunas ocasiones se ha tratado de equiparar los campos de golf con otra clase de inmuebles, para aplicar a éstos, por analogía, las normas de valoración catastral previstas para campos de golf. Así, **la Audiencia Nacional ha señalado que un hipermercado “no tiene razón de homogeneidad suficiente con un campo de golf”²⁴ y que los campos de golf, “por su propia naturaleza y configuración”, no guardan ninguna similitud con los hoteles²⁵.**

²³ Sentencias de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2004 (JT 2004/1426), 22 de febrero de 2002 (JUR 2002/144267) y 27 de mayo de 2004 (JUR 2004/283640).

²⁴ Sentencia de 20 de julio de 2001, F.D. 6º (JUR 2001/296152).

²⁵ Sentencia de 11 de febrero de 2004, F.D. 3º (JUR 2004/145228).

Por último, a modo anecdótico, cabe señalar que la tributación de los campos de golf ha sido también objeto de varios pronunciamientos en relación con la antigua Contribución Territorial Urbana. Con base en esta norma, la Resolución del TEAC de 14 de abril de 1993 (JT 1993/698) indica que los campos de golf deben tributar también por las obras de urbanización y mejora de los espacios descubiertos. Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 1987 (RJ 1987/2670) declara sujeto a la Contribución Territorial Urbana el conocido campo de golf de Pedreña (Santander), considerando que la condición de zona verde para uso deportivo es suficiente para la sujeción al tributo.

4. Impuestos especiales

En el ámbito de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se plantea el problema de aplicar el concepto de gasóleo bonificado al carburante que utiliza la maquinaria destinada al mantenimiento de los campos de golf. La Ley de Impuestos Especiales, en relación con los hidrocarburos, prevé un tipo de gravamen más reducido para el caso de que el gasóleo se utilice como carburante en determinada clase de maquinaria (art. 54). En este aspecto se ha producido una modificación en la Ley, con efectos desde el 1 de enero de 2001, que afecta sustancialmente al gravamen sobre el gasóleo que utiliza la maquinaria de los campos de golf. Con anterioridad a esa fecha, la Ley de Impuestos Especiales establecía que para beneficiarse del tipo reducido sobre la utilización del gasóleo como carburante (“gasóleo bonificado”) era necesario que dicho carburante se utilizara en determinada maquinaria, entre la que se incluía la maquinaria utilizada en la agricultura.

De este modo, se planteó si los tractores y demás maquinaria utilizada en el mantenimiento de un campo de golf, que utilizan gasóleo como carburante, podían aplicarse el tipo del gasóleo bonificado por entender que el mantenimiento de las instalaciones de un campo de golf constituye agricultura. La DGT, en consulta de 27 de enero de 1999 (0100-99), señaló que para resolver la cuestión era necesario definir el concepto de agricultura utilizado por la Ley de Impuestos Especiales²⁶. Para ello la consulta restringe el concepto a la definición que figura en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotación Agrarias, en la que la agricultura se define como el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas. De acuerdo con dicho concepto, se concluye que **“no procede considerar como agricultura la actividad de mantenimiento de un campo de golf, cuyo fin es proporcionar ocio y no la obtención de productos agrícolas”**. En consecuencia, la maquinaria utilizada en las labores de mantenimiento de un campo de golf, por no constituir agricultura, no puede utilizar gasóleo bonificado al amparo del art. 54.2 a) de la Ley de Impuestos Especiales.

Esta situación ha cambiado radicalmente desde el 1 de enero de 2001, en el que la Ley de acompañamiento modificó la redacción del art. 54.2 de la Ley de Impuestos Especiales,

²⁶ Esta misma cuestión también ha sido planteada ante el TEAC, pero declaró improcedente la admisión del recurso y no llegó a pronunciarse (Resolución de 28 de enero de 2000 –JT 2000/750-).

estableciendo que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido para el gasóleo bonificado (epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto) queda autorizada en todos los motores, excepto en una serie de supuestos que la Ley cita expresamente. Entre los supuestos en los que no se permite la aplicación del tipo bonificado están, en general, los vehículos aptos para circular por las vías públicas (camiones, turismos, autobuses, etc.). La principal novedad de la nueva redacción consiste en prescindir de la actividad en que se emplean las máquinas como requisito determinante de la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado. Como señala la Consulta de 7 de marzo de 2001 (0481-01), con la nueva redacción, la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado como carburante queda limitada por su configuración objetiva y/o por la falta de autorización para circular por las vías públicas, sin que sea relevante, en general, la actividad en la que se emplea la maquinaria o el artefacto. Así pues, la Consulta señala que la maquinaria dedicada al mantenimiento de los campos de golf que no está matriculada ni sale a la vía pública, podrá utilizar gasóleo bonificado en la medida en que cumpla tales condiciones y siempre que no sea susceptible, por su configuración objetiva, de ser autorizada para la circulación como vehículos ordinario.

5. Comentario final

La industria asociada al golf no ha dejado de crecer en los últimos años y todo indica que este crecimiento continuará. Las resoluciones comentadas en este artículo ponen de manifiesto la variedad de cuestiones fiscales que plantea este deporte, lo que es debido a la oferta de servicios complementarios que genera, vinculados principalmente al sector inmobiliario y al turismo. El auge que está experimentando la industria del golf requiere de un correcto asesoramiento legal y económico en el desarrollo de esta clase de proyectos, hasta el punto de que encontramos ya en España Universidades e Instituciones que ofrecen cursos y master específicos sobre gestión y administración de campos de golf.

El negocio del golf constituye también un filón recaudatorio importante de las Haciendas Locales, no sólo a través de los impuestos municipales que gravan la construcción de los campos de golf y su entorno inmobiliario, sino también de las tasas o precios públicos que recaudan de los usuarios de los campos municipales. En la década de los 90 los campos públicos han experimentado un gran crecimiento, aumentando considerablemente el número de abonados de esta clase de instalaciones deportivas; siendo hoy en día una fuente de ingresos considerable para muchos Ayuntamientos. ■



ESTUDIOS

■ Crónica de la RIC en 2006

■ Salvador Miranda Calderín
Miembro de la AEDAF

■ SUMARIO:

Introducción

1. Los resultados extraordinarios y los ingresos financieros
2. La actividad de alquileres como fuente generadora de continuas discrepancias fiscales
3. Las comunidades de bienes y Comunidades de aguas de Canarias
4. La aplicación de resultados y reservas y la dotación de la RIC
5. El plazo de la entrada en funcionamiento
6. La materialización en terrenos
7. La materialización en inmuebles y su renovación
8. La materialización en inmuebles usados
9. Los requisitos sustanciales de la RIC
10. El cese en la actividad económica como causa de incumplimiento del período de mantenimiento.
11. El régimen de fusiones y escisiones y el cumplimiento de la RIC
12. Los efectos de la regularización de la RIC
13. Los intereses de demora en la regularización de la RIC
14. La imputación de los beneficios de las sociedades de mera tenencia a los socios en el extinto régimen de transparencia fiscal
15. La compatibilidad de la RIC con otros incentivos fiscales y el reordenamiento de los mismos a posteriori
16. La deducción por doble imposición interna y la RIC

Conclusiones

Introducción

Dos hitos importantes se han producido en la aplicación de la RIC durante el año 2006. Por un lado, la irrupción plena de la Sala de LPGC del TSJC en la interpretación de este incentivo, y por otro, la publicación del RDL que modifica los incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REFC) para el periodo 2007-2013. Sobre el primer hito he de reconocer que refiriéndome al año 2005 calificaba la actuación del TSJC en materia de RIC como de “más sombras que luces”, ya que en ese año el criterio de la Sala de SCT se limitaba a compartir el de la Administración, sin entrar, a mi entender, en el verdadero fondo de las cuestiones debatidas. Lo mismo ocurría en la Sala de LPGC, si bien alguna sentencia —como la de febrero de 2005 en relación con el plazo de la entrada en funcionamiento— fuese notable. Sin embargo, a partir del segundo semestre de 2006 se produce un verdadero punto de inflexión en la interpretación de la RIC, concretamente en la que hace la Sala de LPGC respecto a la actividad de alquileres y los resultados extraordinarios, dando un nuevo enfoque y criterio a cuestiones que hemos venido defendiendo año tras año.

El segundo hito está relacionado con las directrices europeas para las ayudas estatales en el periodo 2007-2013, al que necesariamente había de adaptarse el REFC y concretamente la normativa RIC. El nuevo texto aplicable, publicado el 30 de diciembre de 2006 como RDL, no es objeto de análisis en esta Crónica, pero sí he de decir claramente que se ha redactado sin la opinión directa de las asociaciones profesionales de asesores fiscales, que al fin y al cabo somos los que directamente lo aplicaremos en las empresas y los que hemos sufrido un auténtico calvario en la interpretación de la norma durante años y años. Ha sido una pena que entre todos no hayamos contribuido a su mejor redacción posible. La nueva RIC experimenta tres tipos de cambio fundamentales: por una parte, los que venían obligados por las directrices europeas aplicables a las ayudas estatales; por otra parte, los que como instrumento de política económica consideraba convenientes el Gobierno de Canarias (principalmente la exclusión de buena parte del suelo y la actividad de alquileres), y en medio de ellos los cambios que pretenden conseguir una mayor seguridad jurídica para este instrumento. Indudablemente, hasta que no se publique el Reglamento al que se remite el RDL de forma constante, la inseguridad jurídica estará de nuevo planeando sobre toda la norma.

En este trabajo analizamos el criterio más reciente en la aplicación de la RIC, tanto de los Tribunales administrativos como del TSJC, sin olvidarnos, por supuesto, de las consultas evacuadas por la DGT y mi apreciación personal sobre todos los nuevos criterios. Con él pretendo, una vez más, que los profesionales que han de aplicar este incentivo cuenten con una poderosa herramienta que les facilite su interpretación.

Dado el número tan grande de sentencias del TSJC, resoluciones y consultas que se han producido en este año he estimado conveniente cambiar de formato respecto a las “Crónicas” anteriores, y utilizar uno nuevo en que se aborda su análisis sintético por temas. Son concretamente 16 materias diferentes en las que siguiendo el orden lógico de dota-

ción, materialización y regularización abordamos cada uno de los pronunciamientos que se han producido, con una breve introducción en cada uno de ellos y dividiendo la casuística en los epígrafes que hemos considerado oportunos. Finalmente, hemos sombreado algunas de las sentencias o resoluciones analizadas como prueba de su importancia o del cambio de criterio que suponen, permitiéndome introducir en todas ellas entre paréntesis un signo (-) ó (+), en señal de desestimación o no de las pretensiones del contribuyente.

Parte de este análisis estará incluido en el libro *Análisis doctrinal de la RIC 2005-2006*, que estará impreso en junio de 2007 si todo sale como está previsto.

I. Los resultados extraordinarios y los ingresos financieros

El criterio claro de la Administración Tributaria y de los dos Tribunales administrativos durante el año 2006 es que sólo sirven para dotar la RIC los ingresos obtenidos en la realización de una actividad económica. El TSJC ha sido también de la misma opinión durante todo el año 2005 y gran parte de 2006, pero las últimas sentencias apuntan ya un importante cambio de rumbo en esta materia, en el sentido de calificar un elemento del activo fijo como empresarial si ha sido financiado con beneficios empresariales. En ese caso, los beneficios obtenidos en su transmisión son empresariales y por tanto, aptos para la dotación.

En los primeros epígrafes de este apartado vemos que tanto la DGT como el TEARC y el TEAC, incluso el TSJC, niegan reiteradamente la posibilidad de dotar la RIC con los resultados obtenidos en la enajenación de elementos no afectos a una actividad económica, y sólo las últimas sentencias de la Sala de LPGC del TSJC, a partir del mes de julio, marcan la diferencia.

I.1. La DGT no admite para la dotación los dividendos recibidos, aunque la finalidad de las inversiones financieras sea el control de las participadas

- **DGT V0199-06 de 1 de febrero de 2006**, no puede dotarse la RIC con los dividendos recibidos, aunque se ostente una participación superior al 5%.
- **DGT V0785-06 de 21 de abril de 2006**, los dividendos obtenidos de una sociedad que explotaba un hotel no sirven para la dotación ni los beneficios obtenidos por títulos valores con finalidad meramente inversora, ni los que tengan por finalidad el control de las entidades participadas.

I.2. Importantes limitaciones del TEARC para poder dotar la RIC con los ingresos financieros y resultados extraordinarios

- **RTEARC nº 35/00003/03 de 31 de enero de 2006**, sociedad inactiva que tributa en régimen de transparencia fiscal enajena un solar y con los beneficios obtenidos e ingresos financieros recibidos dota la RIC. No puede dotar la RIC.
- **RTEARC nº 35/01322/04 de 31 de enero de 2006**, los ingresos por alquileres y los intereses recibidos no son aptos para dotar la RIC.

(-) RTEARC n° 35/00479/04 de 31 de enero de 2006, sociedad holding enajena un terreno y un paquete de acciones, obteniendo un beneficio con el que dotó la RIC. No puede dotar la RIC.

(-) RTEARC n° 38/2092/03 de 31 de enero de 2006, el beneficio obtenido en la venta de unas acciones no es apto para dotar la RIC. El aspecto más preocupante de esta resolución es su afirmación de que aún en el caso de que dichas participaciones enajenadas tuviesen por finalidad ejercer determinadas influencias (en la participada, que a su vez era proveedor de materiales de construcción que la entidad que dotó la RIC vendía) tampoco podría destinarse el beneficio a la dotación de la RIC.

(-) RTEARC n° 38/2295/03 de 27 de abril de 2006, los intereses de depósitos a plazo fijo y de fondos de inversión, así como los beneficios obtenidos en la venta de acciones no son aptos para dotar la RIC.

(- +) RTEARC n° 35/2001/03 de 28 de abril de 2006, rechaza de la dotación de la RIC el importante beneficio obtenido por una entidad en la venta de acciones y apartamentos alquilados por no estar afectos a la realización de una actividad económica, y sin embargo, admite el beneficio producido en la venta de las instalaciones y del mobiliario de un restaurante.

(-) RTEARC n° 35/1015/2003 de 28 de abril de 2006, el beneficio obtenido por una entidad por la venta de una parcela y una comisión recibida no sirve para la RIC.

(-) RTEARC n° 38/2239/03 de 31 de mayo de 2006, el resultado extraordinario obtenido por la venta de un hotel que estaba alquilado, pero sin cumplir los dos requisitos del art. 25.2, no es apto para la dotación.

1.3. El TEAC llega incluso a afirmar que los intereses de la deuda pública en la que se materializa la propia RIC no sirven para la dotación

(-) RTEAC n° 717/2004 de 2 de febrero de 2006, los ingresos financieros obtenidos no sirven para dotar la RIC. Es el caso de una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria, que obtiene rendimientos financieros, que tanto la Inspección como el TEAC entienden que sí sirven para dotar la RIC en ese año, ya que la actividad financiera es accesoria a la actividad principal, entendiendo que se corresponde con puntas de tesorería; pero sin admitir los obtenidos en los años siguientes, en los que es imposible vincular la actividad financiera a la actividad de promoción inmobiliaria.

(-) RTEAC n° 2639/2003 de 16 de marzo de 2006, no admite los intereses ni los beneficios obtenidos por la venta de activos financieros para la dotación de la RIC, incluso dice que tampoco son válidos los intereses obtenidos por la deuda pública afecta a la RIC.

(-) RTEAC n° 3355/2003 de 13 de julio de 2006, observamos ciertos matices respecto a los ingresos financieros y las puntas de tesorería de las empresas para poder dotar la RIC, aunque rechaza la reclamación.

1.4.1 El criterio de la Sala de SCT del TSJC coincide plenamente con el de la Administración

- (-) STSJC 197/2006 de 20 de julio**, trata del beneficio obtenido por una entidad en una única operación de venta del a su vez único inmovilizado que poseía. No puede dotar la RIC.
- (-) STSJC 244/2006 de 19 de octubre**, se plantea el caso de una sociedad transparente que a su vez recibe ingresos de otra sociedad transparente. No puede dotar la RIC.

1.4.2 Importantes innovaciones de la Sala de LPGC del TSJC sobre qué bienes están afectos a una actividad económica

- (-) STSJC nº 164/2006 de 8 de marzo**, ingresos generados por dividendos y plusvalías obtenidas por la enajenación de acciones. Llega a la conclusión de que no son recursos temporales ni se ha demostrado su vinculación con la actividad económica.
- (-) STSJC nº 378/2006 de 31 de marzo**, la entidad que dotó la RIC merece la calificación de sociedad de mera tenencia de bienes, por lo que no puede dotar la RIC.
- (+) STSJC nº 820/2006 de 12 de julio**, se produce un importante cambio de criterio a la hora de calificar la actividad de arrendamiento como económica o no a efectos de la dotación de la RIC, llegando a la conclusión de que los bienes inmuebles destinados al arrendamiento están afectos a una actividad económica si han sido financiados con los beneficios obtenidos en los últimos 10 años, con independencia de que la entidad cumpla o no con los requisitos del art. 25.2 de LIRPF.
- (-) STSJC nº 823/2006 de 14 de julio**, analiza la venta de parcelas sin urbanizar por una entidad que no cumplía los requisitos del art. 25.2, sin que dichas parcelas fuesen adquiridas con los beneficios de los últimos años, sino que fueron aportadas por los socios. No las considera afectas a una actividad económica, por lo que el beneficio no es apto para la RIC.
- (-) STSJC nº 792/2006 de 14 de julio**, llega a la conclusión de que los dividendos recibidos por una sociedad que participa en dos industrias canarias no son susceptibles de dotar la RIC.
- (-) STSJC nº 888/2006 de 28 de julio**, el beneficio generado en la venta de unos activos financieros (participaciones de la cartera de control) y unos apartamentos no es susceptible de la dotación.
- (+ -) STSJC nº 965/2005 de 29 de septiembre**, la Administración no ha demostrado que los activos financieros no le otorgan a la entidad al menos el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar, por lo que no puede calificarse como de mera tenencia de bienes. Sin embargo, llega a la conclusión de que la entidad no realiza actividad económica alguna, por lo que no puede dotar la RIC.
- (- +) STSJC nº (-/2006) de 17 de noviembre**, los intereses generados por un préstamo de una entidad de mera tenencia de bienes a otra igual no sirven para la dotación

porque no se ha demostrado que estén afectos a una actividad económica. No hay impedimento legal para que las sociedades de mera tenencia de bienes puedan dotar la RIC.

(+ -) **STSJC nº 1188/2006 de 24 de noviembre**, las sociedades de mera tenencia de bienes sí pueden dotar la RIC, pero tal posibilidad viene anudada a la existencia de una actividad económica.

(+) **STSJC nº (-/2006) de 27 de diciembre**, el resultado extraordinario obtenido en la enajenación de un inmueble es válido para la RIC, ya que la ley no distingue categorías de beneficios, ordinarios o extraordinarios, siempre que estén relacionados con establecimientos situados en Canarias; y que este criterio es el manifestado por el TS en 2003 al señalar que el beneficio procedente de la venta de un inmueble adquirido a costa de la actividad empresarial es válido para la dotación del FPI.

2. La actividad de alquileres como fuente generadora de continuas discrepancias fiscales

La perenne conflictividad tributaria que genera casi diariamente la actividad de alquileres nos lleva a comprobar cómo se rechaza sistemáticamente por la Administración tributaria tanto la dotación con ingresos provenientes de esta actividad como la materialización en inmuebles dedicados a la misma. Unas veces porque no se cumple con los requisitos de local y empleado, pero en otras, aún peor, porque cumpliéndose con dichos requisitos, considera que el empleado no es necesario para el ejercicio de esa actividad. Todo un paradigma de rocambolescas consecuencias que sin embargo ha sido compartido por el TSJC hasta el segundo semestre de 2006. A partir del mes de julio, una serie de notables sentencias sobre la actividad de alquileres racionalizan el criterio a seguir para dotar o materializar la RIC en esta actividad, pero hay que reconocer que la Sala de SCT del TEARC, en el mes de abril, aportó también cierta cordura en esta materia.

2.1. El TEARC aporta algunos razonamientos lógicos sobre la actividad de arrendamiento y otros que complican en exceso esta materia

(-) **RTEARC nº 35/01322/04 de 31 de enero de 2006**, ingresos por alquileres e intereses. Respecto a los alquileres, la entidad no demuestra que cumple con los requisitos del art. 25.2, interpretando que cuando el legislador exige al menos un empleado a jornada completa es porque existirá un volumen de trabajo para mantener ocupada a dicha persona.

(+) **RTEARC nº 35/1051/03 de 28 de febrero de 2006**. Reitera que los requisitos del art. 25.2 son una presunción *iuris tantum*. En el alquiler en bloque de apartamentos a una entidad que los explota turísticamente, la arrendadora cumple con los requisitos de la persona empleada y del local independiente, pero la Inspección no califica dicha actividad como económica, ya que existe un único contrato para todos los apartamentos y se recibe una única transferencia mensual con la renta. Circunstancias que según dicha

Dependencia hacen que en la práctica la empleada no tenga nada que hacer. Sin embargo, el TEARC encuentra un nuevo elemento en qué basarse para calificar la actividad de alquileres como actividad económica: el número de inmuebles arrendados. Como el número de unidades alquiladas fue siempre superior a la cifra de 10, concurren además las notas de habitualidad y riesgo, considera que la empresa sí realiza actividad económica con los alquileres.

(+) RTEARC n° 38/2296/03 de 27 de abril de 2006. Los requisitos de empleado a jornada completa y local independiente del art. 25.2 de la LIRPF no son aplicables a las entidades que realizan una actividad económica, sino solamente a aquellas que no la realizan, esto es, a las sociedades de mera tenencia de bienes.

(+) RTEARC n° 38/2297/03 y 38/2845/03 y siguientes de 27 de abril de 2006. Idem anterior sobre los requisitos del art. 25.2.

2.2. El TEAC matiza algunas cuestiones sobre los alquileres, pero continúa con su criterio restrictivo al respecto

(-) RTEAC n° 450/2004 de 2 de febrero de 2006, entidad que solo disponía de la habitación de una vivienda como local independiente y cuyo único empleado manifestó que se ocupaba de los alquileres y del trabajo de otra sociedad. No puede dotar la RIC.

2.3.1. La Sala de SCT del TSJC comparte el criterio de la Administración en materia de alquileres

(-) STSJC n° 127/2006 de 27 de abril, arrendamiento de edificios comerciales sin local ni empleado con contrato laboral a jornada completa. No puede dotar la RIC.

(-) STSJC n° 222/2006 de 26 de septiembre, sociedad transparente que recibe alquileres sin cumplir los requisitos del art. 25.2. No puede dotar la RIC.

(-) STSJC n° 229/2006 de 28 de septiembre, sociedad que recibe alquileres sin cumplir con los requisitos del art. 25.2, añadiéndose que el administrador de la entidad no se admite como trabajador de la misma. No puede dotar la RIC.

(-) STSJC n° 238/2006 de 16 de octubre, sociedad que era transparente y dotó la RIC con alquileres, sin contar con los requisitos del art. 25.2, aunque posteriormente dejó de ser transparente. No puede dotar la RIC.

2.3.2. Importantes innovaciones de la Sala de LPGC del TSJC sobre qué bienes están afectos a una actividad económica y qué requisitos han de cumplir las sociedades que realizan arrendamientos junto a otras actividades económicas

(+) STSJC n° 319/2006 de 31 de marzo, arrendamiento de bienes inmuebles ejercida por una entidad sin los requisitos de local y empleado. La entidad alega que no son aplicables a las sociedades, sino a las personas físicas, pero el TSJC no entra en el fondo de

la cuestión, sino que dice compartir la tesis del TEARC al respecto (que sí son aplicables los requisitos del art. 25.2 a las sociedades que reciben ingresos por arrendamiento), aunque con un importante “pero”, ya que reconoce que existe un local y una persona para la actividad de alquileres, aunque ésta última no esté a jornada completa, ya que al no tener la actividad mucho volumen no es necesario que le dedique más horas.

- (+) **STSJC nº 820/2006 de 12 de julio de 2006**, llega a la importante conclusión de que los bienes inmuebles destinados al arrendamiento están afectos a una actividad económica si han sido financiados con los beneficios obtenidos en los últimos 10 años, con independencia de que la entidad cumpla o no con los requisitos del art. 25.2.
- (+) **STSJC nº (-/2006) de 14 de julio**, los requisitos del art. 25.2 no son aplicables a una sociedad que recibe ingresos por arrendamiento, pero que realiza una actividad económica independiente de los alquileres. Para considerar la actividad de arrendamiento como empresarial no hay que tener en cuenta un número mínimo de inmuebles alquilados, ya que supondría un agravio de los pequeños inversores frente a los grandes.
- (+ -) **STSJC nº 1087/2006 de 11 de diciembre**. Las sociedades transparentes sí pueden dotar la RIC, pero en dicha actividad han de cumplir con los requisitos del art. 25.2, ya que no ejercen otra actividad económica.
- (-) **STSJC nº de 10 de noviembre**. Los requisitos del art. 25.2 no son una presunción *iuris tantum*, sino *iuris et de iure*.

2.4. Otros aspectos de la actividad de arrendamiento en relación con la RIC

- (-) **STSJC nº 538/2005 de 9 de diciembre**, Sala de SCT, plantea si es apta para la materialización de la RIC la inversión en un inmueble arrendado a una persona física que era hija de los socios mayoritarios. Concluye que se produjo la vinculación impositiva del disfrute de la RIC prevista en el apartado 5 del art. 27 y que además no se utilizaron los activos arrendados en el desarrollo de actividades empresariales, redundando sólo en beneficio particular de los socios, sin trascender, por tanto, al conjunto de la economía.
- (-) **STSJC nº 36/2006 de 12 de enero**, Sala de LPGC, afirma categóricamente que “la claridad de la dicción legal no deja lugar a conjeturas: la vinculación con el arrendatario del bien en que se materializó la inversión impide disfrutar del régimen de la RIC”. Para el ponente, el legislador ha establecido con el mandato del apartado 5 del art. 27 una especie de presunción *iuris et de iure* de que en los supuestos de entidades vinculadas se puede estar produciendo en realidad una transferencia de beneficios, *presunción con la que se podrá estar en desacuerdo, pero frente a la que nada se puede hacer*.
- (+) **DGT V0535-06 de 29 de marzo**, arrendatario que tiene una opción de compra sobre el bien inmueble pregunta si dicho local es apto para la RIC. La DGT contesta dos posibilidades distintas: primera, que la adquisición de un local que ya venía siendo utilizado

en régimen de alquiler no sirve como materialización; y segundo, que sin embargo, podría servir como materialización el local si no existen dudas razonables de que se fuera a ejecutar la opción de compra dentro de los cinco años. En ese caso, se entiende adquirido el bien en el momento de la celebración del contrato de arrendamiento, quedando supeditados sus efectos en relación con la RIC a que efectivamente se ejercite la opción de compra.

(+) DGT V2261-06 de 16 de noviembre, trata de uno de los clásicos contratos en que el proveedor arrienda una maquinaria al cliente y que éste, después del plazo del contrato, puede adquirirla, descontándose de su precio el 100% de los alquileres satisfechos. La DGT confirma su criterio de que si no existen dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra se entenderá realizada la materialización en el momento de la celebración del contrato de arrendamiento, quedando condicionada con carácter resolutorio al ejercicio de la opción, pero añade ahora una matización que no por obvia ha de ser olvidada, siempre y cuando la maquinaria sea nueva, es decir, que el arrendador no la haya puesto en funcionamiento con anterioridad. Si así no fuera, la maquinaria se entendería como un activo fijo usado, teniéndose entonces que acreditar la mejora tecnológica.

(+ -) DGT nº VI020-06 de 31 de mayo plantea si un constructor puede alquilar 44 viviendas con opción de compra a partir del quinto año. La DGT no entra a examinar la posibilidad de que el arrendamiento pueda considerarse un negocio simulado y que en realidad pudiera existir una compraventa desde el principio, sino que la considera una operación económica lógica. Tendría entonces, a mi entender, que haber contestado que los inmuebles afectos a la actividad empresarial de arrendamiento eran válidos para la materialización, ya que en el mejor de los casos se venderían después del quinto año, pero no antes. En lugar de ello confunde al lector, diciendo que deberán existir dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra, ya que en caso contrario la operación ha de considerarse como una transmisión y no como un arrendamiento.

No entiendo este comentario final, ya que el consultante especifica claramente que la opción de compra se concede para adquirir el bien después del quinto año, periodo en que queda ya liberado de su afección a la RIC, ¿aún así hay que considerar la operación como una transmisión y no como un alquiler? Entiendo que no, ya que los comentarios de la Comisión en su Informe de 2000, que son los que transcribe la DGT en esta consulta, se hacen solo a efectos de la RIC, y pasado el quinto año, los bienes objeto de materialización ya no están afectos a dicho incentivo.

(+ -) RTEAC nº 3355/2003 de 13 de julio de 2006, trata de un contrato de arrendamiento de un hotel con opción de compra, en la que los auditores de la entidad estiman que no existen dudas razonables de que se vaya a ejercitar dicha opción al octavo mes (plazo de la misma), por lo que le dicen a la empresa que los ingresos por arrendamiento forman parte de la posterior operación de venta, recomendándole contabilizar

los ingresos por arrendamiento como mayor importe de la venta. De esta forma, la venta se entiende producida en el mismo momento de la firma del contrato de arrendamiento. Sin embargo, la Inspección observa que si desglosa los ingresos de arrendamiento obtenidos en 1998 del beneficio de la posterior venta del hotel en 1999, los alquileres no son susceptibles de dotar la RIC por no existir una actividad empresarial. Esta discrepancia llega al TEAC, que con gran sutileza distingue entre dos figuras que son distintas, y que dan cierto sentido a la problemática de considerar el arrendamiento como la adquisición de un activo apto para la materialización de la RIC. Las dos figuras son: por un lado, el arrendamiento con opción de compra, esto es, cuando se pagan unas cuotas mensuales durante un período de tiempo y, al final, un importe que se fija para la realización de la opción de compra; por otro, el arrendamiento y la opción de compra, en que las cantidades pagadas en alquiler son a fondo perdido, si bien existe la posibilidad de adquirirlo en un precio determinado.

La conclusión final es que sólo puede activarse el bien objeto del arrendamiento cuando la opción de compra dependa de las cuotas del arrendamiento. En caso contrario, no podría activarse, aunque no existan dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra.

3. Las comunidades de bienes y comunidades de aguas de canarias

Definitivamente, los rendimientos recibidos por los comuneros de las Comunidades de aguas son calificados como de capital mobiliario, sin que pueda dotarse la RIC con ellos. En el caso más sencillo de las comunidades de propietarios, siguen siendo los comuneros y no las comunidades quienes pueden dotar la RIC. Sin embargo, el aspecto negativo que señalamos en este año es el incumplimiento que se produce cuando un empresario aporta su negocio, con la RIC dotada y sus materializaciones respectivas, a una comunidad de bienes.

(-) **DGTVI453-06 de 11 de julio**, considera que puede existir un incumplimiento del plazo de mantenimiento de las inversiones afectas si no han llegado a los cinco años preceptivos y se traspasan a una comunidad. Por otro lado afirma que la obligación de materializar las dotaciones pendientes no las puede asumir la comunidad de bienes, ya que es un titular diferente, sin que sea aplicable el régimen de las operaciones de reestructuración empresarial.

(-) **RTEAC nº 327/2005 de 27 de julio de 2006**, los rendimientos obtenidos por los comuneros titulares de una Comunidad de aguas constituyen rendimientos de capital mobiliario y no de una actividad económica, por lo que no pueden acogerse a la dotación de la RIC.

4. LA aplicación de resultados y reservas y la dotación de la RIC

Hay que reconocer que la mayoría de las dudas interpretativas que existían en relación a la aplicación de resultados y la RIC, con las dotaciones obligatorias a la reserva legal o la compensación contable de resultados negativos se han saldado a favor del criterio de la

Administración. Así lo ha manifestado el TSJC en varias sentencias al respecto. En cambio, también hay que decir que tanto la DGT como el TEARC han puesto cierta cordura en interpretaciones administrativas anteriores en relación con la exclusión de ingresos, y las dotaciones a la reserva legal con beneficios no obtenidos en Canarias, adoptando un criterio mucho más racional y coherente con la norma.

4.1. La compensación de pérdidas de ejercicios anteriores con resultados del ejercicio

- (-) **STSJC nº 267/2006 de 24 de marzo**, para calcular la dotación de la RIC hay que restar de los beneficios obtenidos la compensación contable de resultados negativos efectuada.
- (-) **STSJC nº 338/2006 de 18 de marzo**, llega a la misma conclusión que en las dos sentencias anteriores, pero añade un nuevo argumento, que del literal del apartado 2 del art. 27 se desprenden dos condiciones: que el límite cuantitativo máximo de la dotación es el 90% del beneficio no repartido; y que dicho beneficio no repartido sea destinado a dotar las reservas, excepto la legal. Cuando la entidad compensa pérdidas con el beneficio obtenido está cumpliendo la primera condición, pero no la segunda, que exige que todo el beneficio no destinado a la RIC se destine a otras reservas, lo que no se hace cuando se destina a compensar pérdidas.

4.2. La dotación de la reserva legal

- (-) **RTEAC nº 717/2004, de 2 de febrero de 2006**, la dotación obligatoria a la reserva legal hay que restarla de los beneficios del ejercicio a la hora de calcular la dotación de la RIC, incluso si contablemente no se ha hecho.
- (+) **DGT V0155-06 de 25 de enero de 2006**, las sociedades que realizan su actividad en Canarias y en el resto del territorio nacional, sólo han de restar la dotación a la reserva legal proporcional al beneficio obtenido en Canarias. Anteriormente mantenía la postura contraria (DGT nº 963-04).
- (+) **RTEARC nº 35/540/03 de 25 de noviembre de 2005**, la Inspección había excluido del cálculo de la dotación de la RIC los ingresos financieros obtenidos por la entidad y, además, la dotación obligatoria a la reserva legal, que no había sido tomada en cuenta por la empresa. La liquidación efectuada por dicha Dependencia es errónea, ya que no tuvo en cuenta que la parte del beneficio que pretende eliminar puede aplicarse a la dotación de la reserva legal. Hay que evitar duplicidades en la exclusión de beneficios.
- (-) **RTEARC nº 35/01322/04 de 31 de enero de 2006**, plantea el contribuyente exactamente la misma cuestión anterior de que los ingresos excluidos de la dotación de la RIC sirven también para dotar la reserva legal, por lo que no pueden excluirse ambos de dicho cálculo. El TEARC se olvida de resolver esta cuestión.
- (+) **RTEARC nº 35/1204/03 de 28 de abril de 2006**, en la que una entidad ha recibido ingresos financieros que la Administración no ha considerado como aptos para la dotación de la RIC, pero que al mismo tiempo ha repartido dividendos y ha dotado la

reserva legal. No se pueden excluir al mismo tiempo los ingresos financieros, los dividendos y la dotación a la reserva legal, porque con los primeros también se reparten o dotan los segundos. Hay que hacer un prorrateo.

4.3. El traspaso de reservas voluntarias al capital social como factor a tener en cuenta a la hora de dotar la RIC

(-) **STSJC nº 100/2006 de 21 de marzo** (Sala de SCT), se suscita la cuestión del traspaso de reservas voluntarias al capital social en el ejercicio 1998, que es considerado por la Inspección y el TEARC como un componente a restar de los beneficios del ejercicio a la hora de dotar la RIC. La entidad alega que con la ampliación de capital con cargo a reservas voluntarias no contradice la finalidad de la norma, ya que favorece la autofinanciación, haciendo la Administración una interpretación gramatical y opuesta a la norma. La ponente se olvida de resolver esta cuestión.

(-) **STSJC nº 165/2006 de 14 de junio** (Sala de SCT), se plantea de nuevo un incremento de capital social con cargo a reservas y la dotación de la RIC, sin que nada se diga sobre el cambio legislativo de diciembre de 2002, que sustituye la expresión “conjunto de las mismas”, refiriéndose a las reservas, por la de “fondos propios”, y considerando erróneamente que la RIC se está dotando con reservas, cuando no es verdad en este caso específico, ni es tampoco el núcleo del conflicto.

4.4. La preceptiva dotación de la reserva para acciones propias

(-) **RTEARC nº 38/2997/03 y 38/2845/03 y siguientes de 27 de abril de 2006**, en la que la entidad recurrente había adquirido acciones propias, sin crear la reserva específica por no existir reservas de libre disposición, pero que a la hora de aplicar el beneficio del ejercicio dotó la RIC en vez de la reserva para acciones propias. Estima que la dotación de la RIC es incorrecta y que hay que restar en su cálculo la dotación obligatoria a la reserva para acciones propias, que junto a la dotación de la reserva legal debían considerarse como beneficio distribuido.

4.5. La incidencia del reparto de dividendos en la RIC

(-) **RTEAC nº 844-04 de 16 de marzo de 2006**, el contribuyente alega que el reparto de dividendos que se realiza anualmente contra reservas en los años 1995 a 1998 proviene exclusivamente del resultado de 1994, año prescrito, y por tanto no hay que tenerlo en cuenta para disminuir la dotación de la RIC. No consigue probarlo suficientemente, por lo que disminuye el cálculo.

(+) **DGT V0155-06 de 25 de enero de 2006**, entidad que tenía varios establecimientos en territorio nacional, uno de ellos en Canarias, que pregunta si tenía que tener en cuenta a efectos del cálculo de la RIC la totalidad de los dividendos que se distribuyan por la entidad o solamente los que procedan de los beneficios obtenidos en Canarias. La DGT contesta que solamente los dividendos que procedan de Canarias.

5. El plazo de la entrada en funcionamiento

Sabemos que ya en 2005 el TSJC opinó que sí existe un plazo para la entrada en funcionamiento, aunque la ley no lo señale, y que coincide con el plazo de materialización, pero ha sido en esta ocasión el TEAC el que ha interpretado con gran flexibilidad para el contribuyente la entrada en funcionamiento de los activos en los que se materializa la RIC, con el valor añadido en esta ocasión de que su criterio fue compartido por el propio TSJC. Hoy en día el criterio aplicable a la entrada en funcionamiento es mucho más flexible que en años anteriores.

5.1 El TSJC y el plazo de la entrada en funcionamiento

(-) **STSJC nº 100/2006 de 21 de marzo**, Sala de SCT, el plazo de la entrada en funcionamiento es el mismo que el de materialización, pero sin aportar mayor justificación.

(+) **STSJC nº 319/2006 de 31 de marzo**, Sala de LPGC. La RIC de 1995 fue invertida en la construcción de 3 pisos que entraron en funcionamiento fuera de plazo. Sin embargo, la actora aportó al Tribunal la resolución del TEAC de noviembre de 2005 y éste compartió su criterio con ciertas matizaciones: no lo aplica porque necesariamente lo comparta o le vincule, sino porque si el propio TEAC, en su condición de administración, llega a una interpretación más favorable al contribuyente, sería absurdo que el TSJC desestimara un recurso que la propia administración demandada considera que debe prosperar; y que el criterio de complejidad a título de excepción del plazo de la entrada en funcionamiento estaba ya reconocido por el propio TSJC, aunque el TEAC va mucho más allá en su interpretación.

(+) **STSJC nº 330/2006 de 31 de marzo**, Sala de LPGC. Trata de la materialización de una dotación de 1995, que fue invertida en el capital social de una sociedad, que a su vez adquirió una parcela en 1998 destinada a la construcción de un hotel, que no estaba terminado en 2000. Considera que es una inversión compleja, por lo que no hay incumplimiento (hotel de Mogán).

(-) **STSJC nº 432/2006 de 28 de abril**, Sala de LPGC, desestima con lógica una materialización de la RIC de 1995 en un solar que se adquirió en diciembre de 1998, pero que en 2002 ni estaba construido ni en fase de construcción. La entidad alegó que el Ayuntamiento no le había concedido la licencia de construcción, pero el TSJC la desestimó, ya que se trataba de una compra a persona vinculada, por lo que se sabía perfectamente qué se compraba y que la normativa urbanística no iba a permitir su construcción.

(+) **STSJC nº 648/2006 de 26 de mayo de 2006**, Sala de LPGC, muestra también el nuevo criterio flexible del TSJC respecto a la entrada en funcionamiento. La RIC de 1995 se materializa en 1998 en participaciones de una sociedad que ya en junio de ese año compra una parcela y termina la nave industrial en septiembre de 2000. El plazo de la entrada en funcionamiento terminaba el 31 de diciembre de 1999, pero el TSJC esti-

ma que no hay incumplimiento porque no ha habido interrupción o demora debida al inversor. La causa principal del retraso en este caso concreto fue la resolución del contrato inicial de ejecución de la nave.

- (-) **STSJC nº 734/2006 de 23 de junio**, Sala de LPGC, dotación de la RIC de 1995 que se materializa en diciembre de 1998 en una parcela para construir una nave destinada a la fabricación de materiales eléctricos, pero cuya ejecución se dilata más allá del plazo de materialización. La licencia municipal de construcción se obtiene en junio de 2000 y finalmente entra en funcionamiento en 2003. No considera que haya complejidad, por lo que hay incumplimiento.
- (-) **STSJC nº 809/2006 de 30 de junio**, Sala de LPGC, la obra no se había terminado en el plazo de materialización, sino que la entidad dotó la RIC en 1995 e invirtió en un solar en 1998 y en una sola certificación de obras en diciembre de 1999, sin haberse concluido la nave industrial. El retraso es evidente y el ponente lo achaca no a la complejidad de la obra, que no existe, sino sencillamente a que el solar se compró con mucho retraso, por lo que la obra comenzó muy tarde.

5.2. La flexible interpretación del TEAC sobre el plazo de la entrada en funcionamiento cuando no existen interrupciones ni dilaciones en las obras

- (+) **RTEAC nº 17147/2003 de 25 de noviembre de 2005**. Importante punto de inflexión (hotel de Agaete). En el periodo de materialización se ha de producir; además, la incorporación de la inversión a la actividad empresarial, ya sea inmediatamente a su adquisición o dentro de un proceso ininterrumpido de actuaciones tendentes a tal fin. En esta última circunstancia, aunque tal incorporación se haya producido después del plazo legal de materialización, siempre y cuando se haya efectuado sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo.
- (+) **RTEAC nº 7032/03 de 16 de febrero de 2006**. Dotación de la RIC de 1995, que se materializa en 1998 en un solar para construir una nave, pero que no se finaliza hasta diciembre de 2000 (en el quinto año). Sin embargo, da como válida la materialización, ya que en los años 1998 y 1999 se realizaron actuaciones y gestiones encaminadas a dicha construcción: se liquidó la tasa municipal para la obtención de la licencia en diciembre de 1998, se pagaron facturas del arquitecto en enero de 1999, se encargó un estudio topográfico de la parcela en julio de 1999 y se presentó en ese mismo mes el proyecto en el Colegio de Arquitectos. En el año 2000 figuran en el expediente las certificaciones de obra de marzo, abril, mayo y julio, declarándose la escritura final de obra el 28 de diciembre de 2000. Finalmente, el Tribunal añade que sin que se reseñe interrupción alguna ni dilación anómala, el inmueble estaba en funcionamiento sin duda alguna a finales del año 2000.

5.3. Las resoluciones del TEARC sobre la entrada en funcionamiento

- (-) **RTEARC nº 35/0012/03 de 31 de enero de 2006**, rechaza con lógica la materialización de la RIC de 1996 en una nave industrial finalizada en ese año, pero que se construyó anteriormente, en el periodo 1989-1995.

- (+) **RTEARC n° 35/01322/04 de 31 de enero de 2006**, se trata de la materialización indirecta de la RIC en participaciones en el capital de una sociedad que comenzó a construir un hotel, pero que al cuarto año de la dotación no estaba terminado. Argumenta que sí existe un plazo para la entrada en funcionamiento, coincidente con el plazo de materialización, y que solo puede alargarse en el caso de inversiones complejas. Precisamente por esta razón estima el recurso, ya que califica como compleja la construcción del hotel.
- (-) **RTEARC de 28 de febrero de 2006**. Dotación de 1995 que se materializó en un solar con una casa antigua. La casa fue demolida, pero al 31 de diciembre de 1999 aún no se había construido la nueva. La entidad alega que adquirió dicha parcela para agregarla a unos apartamentos que ya explotaba turísticamente, pero que la intervención del Ayuntamiento (que tardó 16 meses en la autorización) y el poco previsible recurso posterior de la Cotomac en contra de la autorización impidieron que pudieran cumplirse los requisitos temporales de la RIC. El TEARC no entró a valorar la actuación de los organismos sino que, con allanamiento, la inversión proyectada no se llevó a cabo, desestimando la reclamación.

5.4. La ampliación del plazo de la entrada en funcionamiento de las inversiones complejas

- (-) **STSJC n° 782/2005 de 30 de diciembre**, Sala de LPGC, aborda la complejidad de la inversión, sin que admitiera que una materialización realizada fuera de plazo tuviese el carácter de compleja.
- (+) **STSJC n° 319/2006 de 31 de marzo**, Sala de LPGC, comparte con matizaciones el criterio del TEAC de 25 de noviembre de 2005 al juzgar la materialización en 3 viviendas que se construían a través de una comunidad de bienes y que *merece ser calificada de proyecto de inversión complejo*, que comenzó a desarrollarse dentro de los tres años y se incorporó al proceso productivo sin interrupciones, aunque fuera de plazo.
- (-) **STSJC n° 734/2006 de 23 de junio**, Sala de LPGC, vuelve a tratarse de la complejidad de la inversión, sin que el Tribunal estime que se de en la materialización de una parcela para construir una nave industrial, a pesar de las alegaciones del contribuyente. Sencillamente se comenzó el proyecto demasiado tarde, siendo imposible que pudiera terminarse en plazo.
- (-) **STSJC n° 844/2006 de 30 de junio**, Sala de LPGC, considera que efectivamente es una obra compleja, pero que el retraso desde 1999 (la dotación de la RIC era de 1995) hasta el año 2004, en que entró en funcionamiento es excesivo, sin que la propia complejidad pueda justificarlo (hotel de Mogán).
- (-) **STSJC n° 165/2006 de 14 de junio**, Sala de SCT. Habiéndose dotado la RIC en los ejercicios 1994 y 1995, la inversión se hace en un solar adquirido en escritura pública en 1998, en el que ha de demolerse la construcción antigua, y en la edificación de una nave industrial que se finaliza en 2002. La nave debió finalizarse en 1998 y no cuatro años más tarde, sin que la inversión se considere compleja.

- (-) **STSJC n° 774/2006 de 14 de julio**, Sala de LPGC, plantea otro tema sobre la complejidad de la inversión. En la materialización de 1995 en la compra de un solar para construir apartamentos y locales comerciales destinados a la venta y alquiler surgen problemas judiciales, terminándose definitivamente en 2002, pero aún en 2004 no se habían alquilado los apartamentos por más problemas judiciales. Desestima el recurso porque a su juicio no se trata de una obra compleja, sin entrar a valorar las múltiples actuaciones judiciales en las que se había visto inmersa la empresa.
- (+) **RTEARC n° 35/1322/04 de 31 de enero de 2006**, hay complejidad en las obras de un hotel de 4 estrellas, que había entrado en funcionamiento después de los cuatro años del plazo de materialización.
- (+) **DGT n° 200-06 de 1 de febrero**. Repite el mismo planteamiento anterior, admitiendo que las obras de un nuevo hotel de 5 estrellas son una inversión compleja y, por tanto, la entrada en funcionamiento del mismo puede exceder del plazo de materialización.

6. La materialización en terrenos

Los terrenos siguen siendo válidos para la materialización de la RIC siempre que sean accesorios a su posterior edificación. La otra posibilidad para que puedan afectarse a la RIC es más difícil de justificar; la de que no se construyan, pero aporten una mejora tecnológica o una utilidad práctica novedosa a la empresa. Durante 2006 éste sigue siendo el criterio de la Administración y los Tribunales, especificándose en algún caso concreto cuál es su interpretación en situaciones más o menos conflictivas.

- (-) **STSJC n° 837/2006 de 7 de julio**, Sala de LPGC, la inversión en un terreno montañoso de picón, que se utiliza por la empresa para su extracción y comercialización, no es apto para la RIC ya que es un activo usado y no se ha demostrado la mejora tecnológica. El terreno se deprecia por agotamiento.
- (-) **DGT V0690-06 de 11 de abril**, deniega la posibilidad de que un terreno que se va a utilizar en una actividad económica, dedicándose concretamente a secadero de maderas, sea apto para la RIC, porque no es accesorio a una construcción.
- (+) **RTEARC n° 35/ de 28 de febrero de 2006**, en que la inversión se realiza en una casa para su demolición, en definitiva, en un terreno. Después de analizar desde el punto de vista teórico si el terreno debe considerarse un bien nuevo o usado, deja esta discusión en un segundo plano para afirmar que debe tenerse en cuenta que en no pocas ocasiones el terreno se adquiere para posteriormente construir sobre él, de tal forma que el mismo pasa a un segundo plano y su adquisición, aun cuando necesaria, no deja de ser instrumental o funcional, y lo realmente importante es el producto inmobiliario resultante, nuevo. Esto es, que si el terreno se construye, pasa a considerarse como parte integrante de la nueva construcción, participando a efectos de la RIC en su calificación como activo fijo nuevo, pero cumpliendo una condición que no debe olvidarse: que la relevancia de la construcción ha de ser superior a la del terreno en el producto final.

(-) RTEARC nº 35/977/03 de 31 de marzo de 2006, no considera válida para la RIC la inversión en unas determinadas parcelas de un polígono industrial que no se habían construido en el plazo de materialización. La entidad alegó que en su día las adquirió como urbanizadas, pero que el Ayuntamiento había paralizado la urbanización, no disponiendo aún de accesos de agua y luz, por lo que no pudo construirlas. Concluye, creo que con razón, que las parcelas no habían sido utilizadas en la actividad económica, por lo que no eran aptas para la materialización de la RIC.

7. La materialización en inmuebles y su renovación

No ha existido cambio de criterio reseñable en la materialización en inmuebles y en su renovación en 2006. La DGT puntualiza algunas cuestiones sin mayor importancia.

(+) DGT V0091-06 de 18 de enero. Es válida la reconversión de un complejo extrahotelero en que se había materializado la RIC en un hotel dentro del plazo en que ha de permanecer en funcionamiento. La DGT no entiende del todo la consulta que se le hace, pero con toda lógica contesta que no hay incumplimiento, ya que las inversiones han de adaptarse a las nuevas expectativas de mercado.

(+ -) DGT V0363-06 de 2 de marzo. No se sabe exactamente qué es lo que contesta la DGT. Se trata de una entidad que quiere materializar la RIC en un apartamento nuevo que se lo va a alquilar a la entidad que explota turísticamente todo el edificio. En realidad, en mi opinión, la actividad empresarial la realiza el arrendatario, por lo que la DGT tendría que haber contestado sencillamente que no, sin embargo concluye diciendo que “deberá cumplir todos los requisitos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 27 antes transcritos y, en especial, que el inmueble nuevo destinado al arrendamiento sea utilizado y necesario para la actividad empresarial desarrollada por la consultante, en los términos indicados en esta contestación”, con lo que nos quedamos sin saber si sirve o no la adquisición del apartamento para arrendar como materialización.

8. La materialización en inmuebles usados

La materialización en bienes del activo fijo usados es válida siempre que el contribuyente demuestre que su empresa obtiene con ellos una mejora tecnológica. Este concepto es de difícil aplicación fuera del sector industrial, por lo que la matización realizada por la DGT en 2005, de que los activos usados deben suponer una utilidad práctica novedosa para la empresa, aporta un importante valor añadido a la resolución de muchos casos en que se pretende materializar la RIC en bienes usados. Esta generosa interpretación de la DGT ha ido asentándose en el TEARC e incluso ha sido asumida por el TSJC, pero hemos de reconocer que también ha sido matizada negativamente por la DGT en varias ocasiones.

(-) DGT V0092-06 de 18 de enero, una entidad quiere materializar la RIC en la compra de un local comercial con 18 años de antigüedad, pero que no ha estado afecto a beneficio fiscal alguno. La DGT señala cada una de las condiciones que ha de cumplir

la inversión en un bien usado para ser apto para la RIC, en concreto, para que se entienda que hay una mejora o nueva utilidad con su adquisición tiene que existir un avance técnico que permita una ventaja o la solución de un problema específico, sin que sea suficiente la simple expansión de la actividad. Como la empresa no aporta dato alguno al respecto en la consulta, la DGT no se pronuncia.

- (-) **DGT V0209-06 de 3 de febrero**, trata de un planteamiento mejor formulado, el de una sociedad dedicada a la fabricación, desarrollo e implantación de soluciones avanzadas de software, así como a la venta, distribución, soporte e implantación de sistemas informáticos diversos, que por necesidades de espacio se plantea la adquisición de un local usado contiguo para destinarlo a almacén y taller. Añade la consultante que de esta forma se mejora la logística en la gestión de las garantías y se habilita un taller para desarrollar soluciones de integración: escáner, murales, lectores, etc. así como hacer pruebas con equipos de telefonía IP, contribuyendo al avance de la investigación y desarrollo de determinadas aplicaciones informáticas que elabora la propia empresa.

A pesar de que el planteamiento creo que es correcto y de que parece existir una mejora tecnológica en la empresa, no tanto en la adquisición del local para almacén, sino en su utilización como taller y en los nuevos elementos que se incorporan al mismo para dar soluciones técnicas concretas, la DGT no opina igual, concluyendo que la entidad no ha acreditado suficientemente la mejora de carácter técnico.

- (-) **DGT V0417-06 de 8 de marzo**. Sociedad que se dedica a la actividad clínica y quirúrgica en oftalmología, ejerciéndola en un local contiguo a otro, propiedad de una segunda entidad. Ambas sociedades colaboran en el ejercicio de la actividad, habiendo unido los dos locales para poder prestar el servicio a los pacientes, sin que se observe separación física entre los mismos, estando todas las secciones íntimamente comunicadas (telefonía, informática, aire acondicionado, suministro eléctrico y agua).

La DGT opina que en este caso concreto la empresa no ha informado si el local se ha beneficiado anteriormente de la RIC y que, además, la adquisición de un local que ya se utilizaba por la consultante no supone una mejora cualitativa, sino la simple expansión de la actividad.

- (-) **DGT V0517-06 de 28 de marzo**, define la cualidad que ha de tener un bien inmueble usado para que sirva para la materialización: debe aportar una mejora para la empresa, es decir, una novedad o cambio de tipo cualitativo y de signo positivo, debiendo ser de carácter tecnológico. En el caso concreto de esta consulta, se deniega la materialización en una vivienda usada para destinarla al ejercicio profesional de un ingeniero agrónomo porque no supone un elemento que intervenga directamente en el desarrollo de la actividad propia del sujeto pasivo y, por tanto, no supone una mejora de carácter tecnológico en su actividad.
- (-) **DGT V0535-06 de 29 de marzo** tampoco considera que sirva para la materialización de la RIC la inversión en un local que venía siendo explotado a título de arrendatario, aunque se hubiese firmado una opción a compra.

- (+) **DGT 239-06 de 9 de febrero.** La consultante tiene proyectado la adquisición de un local comercial con una antigüedad de 18 años y cuyo titular actual es una persona física. Dicho local nunca fue utilizado y ha permanecido cerrado e inactivo, sin haberse puesto en funcionamiento, ya que no se encuentra en condiciones de utilización. Nunca se ha contratado, ni acometido, los suministros de electricidad y agua, y tampoco posee permiso de apertura ni de alta en el IAE, ni se ha beneficiado anteriormente del régimen de la RIC. Con estos ingredientes parece claro que el local no ha sido utilizado, y ya el TSJC en junio de 2004 había manifestado que un local podía ser nuevo, aunque se hubiese transmitido varias veces, siempre que no hubiese entrado en funcionamiento. La DGT comparte este criterio, pero lógicamente exige a la consultante que pruebe en su momento las afirmaciones que realiza.
- (-) **DGT V2331-06 de 23 de noviembre.** Se plantea la materialización en una nave usada en la que van a instalarse frigoríficos en los que guardar la carne que distribuye la entidad, que en muchas ocasiones tenía que ser almacenada en Gran Canaria por la ausencia de frigoríficos disponibles en Lanzarote y que, según el consultante, mejoran el servicio y la logística, ahorrando además costes y transportes. La DGT, en vez de contestar si la materialización es válida o no, responde que se trata de cuestiones de hecho y que por tanto para que sea válida ha de demostrarse que esta inversión supone una mejora para la empresa y que además esta mejora sea de carácter técnico. O sea, que nos quedamos como estábamos.
- (-) **RTEARC n° 35/976/03 de 31 de marzo de 2006,** trata de la materialización en una nave industrial que se adquirió en 1999, pero que sus anteriores propietarios ejercieron en ella una actividad empresarial desde 1992 a 1996. Lógicamente se trata de una nave usada, y por tanto su adquirente ha de probar que se obtiene con ella una mejora tecnológica, cuestión que no demuestra, por lo que el Tribunal considera que no es apta para la RIC.
- (-) **RTEAC 7032/2003 de 16 de febrero de 2006,** no admite la materialización en un inmueble usado, concretamente en un almacén, porque el contribuyente no acredita que suponga una mejora tecnológica para su empresa.
- (-) **STSJC n° 151/2006 de 24 de febrero,** Sala LPGC, vuelve a reflejar el criterio de la DGT respecto a la mejora tecnológica exigible a una inversión en un inmueble usado (CV de 25-4-2001) y cómo este concepto puede concretarse en la práctica en que la inversión proporcione una “utilidad práctica que resulte novedosa”. La entidad había adquirido con sus propios recursos una nave industrial usada, alegando el importante ahorro de costes financieros que había logrado, pero este criterio es desestimado por la Sala. Dicho ahorro no es razón para determinar la mejora tecnológica, ya que la mera rebaja de costes generales de una empresa no incide directamente en el coste de producción del bien, y para que un bien usado constituya mejora tecnológica debe suponer una disminución del coste variable, y no del coste fijo.

También argumentó el recurrente que se había producido un ahorro en el coste de la mano de obra de fabricación de determinadas puertas, pero sin acreditarlo suficientemente, por lo que no fue tenido en cuenta.

(-) STSJC nº 174/2006 de 17 de marzo, Sala LPGC, trata de la adquisición de un local usado por una entidad de imagen y comunicación, que lo dedica a las actividades de producción audiovisual. Según su criterio supone una mejora importante del servicio prestado al cliente, ya que ha aumentado la eficiencia y calidad en la producción de videos, agilizando la realización de “castings” y acortando los plazos de producción y entrega del producto terminado. En síntesis, el recurrente intenta probar que con la inversión en el local usado se ha producido una utilidad práctica novedosa para la empresa. Con estos razonamientos, que compartimos, el recurso podría prosperar, pero el TSJC estima que los argumentos esgrimidos por el contribuyente son simples afirmaciones, que no han sido probadas en el expediente, por lo que no sirven para acreditar la mejora tecnológica.

(+) STSJC nº - /2006 de 17 de mayo, Sala LPGC, llega a otra conclusión bien diferente respecto a la materialización en bienes usados. No se trata en esta ocasión de bienes inmuebles, sino de elementos de transportes y maquinaria usados, pero los razonamientos esgrimidos en su resolución nos sirven también para aplicarlos a la adquisición de inmuebles. El contribuyente aportó a la Inspección y al TEARC un informe pericial de unos economistas en el que se concluía que dicha inversión había producido en la empresa una disminución de los costes y una mejora del servicio, limitándose la Administración tributaria a negarlo, pero sin motivar su negativa.

Las afirmaciones de la Inspección respecto a que la mejora tecnológica no ha sido acreditada y la del TEARC de que se trata de elementos de uso común normales en los que no se advierten características especiales, no contienen para el TSJC *un mínimo razonamiento exigible para desvirtuar el informe económico presentado por la entidad recurrente y en consecuencia incurrir en una falta de motivación cuya consecuencia es que persistan las razones expuestas en el informe para asegurar que los bienes usados debatidos cumplen el condicionante legal expresado.*

(+) STSJC nº 837/2006 de 7 de julio, Sala de LPGC, concluye que hay mejora tecnológica en la adquisición de determinados elementos de transporte, concretamente un “bulldozer” y un camión usado que se utilizan para sacar picón de una montaña. El “bulldozer” sustituye a un tractor que tenía la pala más pequeña, y el camión traslada el picón de la cantera hasta las cribas, que antes se hacía manualmente. En ambas inversiones la empresa entiende que hay mejora tecnológica, ya que se reducen los costes de producción y se ofrece un mejor servicio al cliente, ya que el volumen de picón ofrecido se incrementa notablemente. No lo consideró así el TEARC. La empresa ofreció a la Sala que un técnico en minas certificase las afirmaciones antes señaladas en periodo de prueba, sin que lo considerase necesario. El TSJC estimó el recurso, considerando manifiesto que dichas inversiones suponen una mejora tecnológica para la empresa.

9. Los requisitos sustanciales de la RIC

Aún no se ha racionalizado el criterio de los requisitos de la RIC considerados como sustanciales. Tanto los tribunales administrativos como el TSJC siguen rechazando durante 2006 las dotaciones efectuadas por meros incumplimientos en las formalidades, estando a la espera aún de que la Sala de LPGC del TSJC se pronuncie sobre aspectos contables que a mi entender no tienen el tratamiento correcto en la Sala de SCT, que se ha pronunciado sobre ellos con especial dureza en 2005.

9.1. La presentación fuera de plazo del IS

- (-) **RTEAC nº 1448/2004 de 18 de mayo de 2006**, llega a la conclusión de que no es suficiente que el IS se presente en plazo con la dotación, sino que además hace falta que la Junta haya aprobado con anterioridad la dotación de la RIC en la aplicación del resultado del ejercicio.
- (-) **RTEAC nº 4414/2004 de 29 de junio de 2006**. La entidad había dotado la RIC en el año 2000, presentando el IS el 25 de octubre de 2001 y los libros de contabilidad al Registro Mercantil para su diligenciado el 5 de octubre. La Junta que aprobó la distribución del resultado se celebró el 31 de julio de 2001. La Inspección había rechazado la dotación por haberse presentado el IS fuera de plazo y no poder acreditarse que la dotación de la RIC se hizo en plazo. La entidad alegó que la Junta se convocó para el 29 de junio, pero al no asistir todos los socios y no constar la entrega de la convocatoria se fijó la nueva Junta para el 31 de julio, no siendo el plazo condición legal para la validez de los acuerdos.

El TEAC fue de la opinión de que al haberse presentado la declaración fuera de plazo y no poder acreditarse por ningún otro medio la dotación en plazo de la RIC, debía considerarse que no se reúnen los requisitos temporales necesarios para poder acogerse a la RIC.

9.2. La presentación complementaria del IS con una mayor dotación

- (+) **RTEAC nº 2018/2002 de 2 de febrero de 2006**, entidad que había dotado la RIC mediante acuerdo adoptado por la Junta dentro del plazo mercantil legal y además había presentado el IS con la dotación también en plazo, pero con posterioridad se dio cuenta de que el resultado contable no era el correcto, debido a un error en la valoración de la existencias. Por ello celebra una nueva Junta el 4 de septiembre de 1998 y aprueba unas nuevas cuentas con una diferente aplicación de resultados, aumentando el resultado contable y la dotación de la RIC en la misma cantidad, 300 millones de pesetas.

El TEAC señala que la motivación de la Inspección basada en que las cuentas no fueran aprobadas dentro de los seis primeros meses no es admisible ya que la ley mercantil permite la posibilidad de un nuevo acuerdo sustitutorio, surgiendo con dicho nuevo acuerdo la preceptiva obligación de presentar declaración tributaria rectificativa en base al nuevo

acuerdo adoptado, y que de no ser válido el segundo acuerdo adoptado, tal y como argumenta la Inspección, tampoco lo sería el aumento del valor de existencias, por lo que sería contradictorio, partiendo de supuestos defectos formales del nuevo resultado, admitirlo no obstante a efectos exclusivamente del aumento del resultado contable y no de la aplicación del resultado.

- (-) **RTEAC nº 3776/2005 de 13 de julio de 2006.** La entidad había presentado en plazo la declaración del IS con un resultado contable y una dotación de la RIC determinados, pero posteriormente se da cuenta de que el beneficio era superior; por lo que presenta una declaración complementaria con un mayor beneficio y una mayor dotación de la RIC. Hasta ahora las mismas premisas que en el caso anterior; pero con distinto desenlace, ya que el TEAC no admite la mayor dotación de la RIC efectuada en la declaración complementaria, a pesar de reconocer que sí lo hizo en la resolución de 2 de febrero de 2006. Las causas de la denegación están relacionadas con la carga de la prueba, ya que el contribuyente no pudo demostrar —como lo hizo el anterior— que existió un acuerdo de Junta general aprobando el nuevo resultado y la nueva aplicación del mismo con la mayor dotación de la RIC, ni que esta Junta se celebró antes de la presentación de la declaración complementaria del IS. Tampoco figuraban las cuentas anuales presentadas en el Registro Mercantil, sino que se hizo posteriormente al comienzo de las actuaciones inspectoras, no pudiéndose demostrar el acuerdo de la Junta con el libro de actas, ya que éste había desaparecido.

10. El cese en la actividad económica como causa de incumplimiento del período de mantenimiento

Especialmente graves me parecen las conclusiones a las que llega la DGT en 2006 en materia del cese en la actividad económica y el consiguiente incumplimiento del plazo de mantenimiento de 5 años de las inversiones en tres casos en concreto: en la aportación a comunidades de bienes de negocios individuales, en la jubilación, y en la muerte del empresario.

- (-) **DGT V2465-05 de 2 de diciembre de 2005**, en la que se preguntan dos cuestiones. La posibilidad de constituir comunidades de bienes o compartir la titularidad de una farmacia con otra persona; y sobre la jubilación o muerte de un farmacéutico, concluyendo que en ambos casos hay incumplimiento de la normativa RIC, concretamente del plazo en que han de estar los bienes afectos a la RIC en funcionamiento. La contestación es de una rigurosidad extrema con el precepto legal, ya que interpreta que tanto en el caso de la jubilación del farmacéutico como en su fallecimiento se incumplen los preceptos aplicables a la RIC, bien por no materializarse las dotaciones pendientes en la misma empresa del contribuyente, o por no mantenerse las inversiones en funcionamiento durante cinco años. El consejo sí es evidente: ¡sólo hay que morir-se una vez que todas las dotaciones de la RIC se hayan materializado y haya también transcurrido el plazo de los cinco años en funcionamiento!

- (-) **DGT VI453-06 de 11 de julio de 2006**, llega a la conclusión de que con la redacción actual de la Ley hay incumplimiento de los preceptos de la RIC cuando se constituye una comunidad de bienes con un negocio de farmacia en la que se ha dotado la RIC y quedan cantidades pendientes de materializar o activos que aún no han cumplido el plazo de funcionamiento, ya que no es un supuesto equivalente a las operaciones de reestructuración empresarial contempladas en el art. 90 del TRLIS.

11. El régimen de fusiones y escisiones y el cumplimiento de la RIC

En materia tan ardua y complicada como las operaciones de reestructuración empresarial vemos que siempre sale perjudicado el empresario que ha dotado la RIC o mantiene inversiones afectas a la materialización. Por ello es conveniente analizar con detenimiento la casuística que se ha resuelto en este año por el TEARC y la DGT, algunas de ellas planteadas con gran criterio didáctico, lo que es de agradecer.

- (-) **RTEARC nº 35/809/03 de 30 de diciembre de 2005**, analiza en profundidad el proceso de fusión por absorción en una entidad de dos sociedades que habían dotado la RIC, considerando dos incumplimientos: que en el balance y en la contabilidad de la sociedad absorbente no figuran las RICs de las sociedades absorbidas, sino que éstas han sido agrupadas en la reserva de fusión; y que en el ejercicio 1997 no tendrían que haber dotado la RIC las sociedades absorbidas, sino haber traspasado el resultado a la absorbente, quién sería la que podría dotar la RIC como consecuencia de la fecha de retroacción contable.

- (+) **DGT V0533-06 de 29 de marzo de 2006**, en la que una sociedad que opera en Tenerife y en El Hierro, dedicada a la promoción inmobiliaria y al arrendamiento de inmuebles, se plantea un proceso de escisión total, segregando los negocios de cada una de las islas y atribuyéndoselos a dos sociedades. Respecto a las dotaciones de la RIC, cada una de las sociedades beneficiarias se compromete a materializarlas, y a la que se le adjudique algún bien afecto a la RIC, se compromete a mantenerlo en funcionamiento. La DGT afirma que la escisión puede beneficiarse del régimen especial, siempre que se cumpla la normativa mercantil y se opte por él, aceptando como motivo económico el que resulte más eficaz la gestión autónoma del negocio en cada isla. En cuanto al tema específico de la RIC, comenta la DGT que al producirse la escisión total, las sociedades beneficiarias se subrogan en todos los derechos y deberes tributarios, debiendo mantener la RIC de la sociedad escindida en sus balances y los activos en funcionamiento durante el plazo legal, así como cumplir la obligación de materializar las dotaciones que estuviesen pendiente de ello.

- (+) **DGT VI507-06 de 13 de julio de 2006**, se pregunta sobre el proceso de escisión parcial y aportación de rama de actividad por una entidad que ha dotado la RIC. Respecto al mantenimiento de la RIC en el balance de la sociedad que la dotó distingue entre la aportación de rama de actividad, en cuyo caso sí deberá permanecer en el balance de la aportante, y la escisión parcial, en la que una parte del capital y de las reservas desaparecen, debiendo cubrir la información oportuna en la memoria.

La DGT realiza dos afirmaciones que personalmente me hubiera costado mucho efectuarlas. La primera, que cuando las reservas se transforman en capital o prima de emisión en el proceso de escisión hay, en principio, un incumplimiento de la normativa RIC, pero con criterio flexible interpreta que no ha de afectar negativamente a este incentivo, preocupándose la sociedad beneficiaria de incluir toda la información correspondiente a la RIC en la memoria; y la segunda, que la disminución de fondos propios que se produce como consecuencia de la escisión parcial no ha de afectar a la dotación de la RIC que se efectúe en ese ejercicio con los beneficios obtenidos.

12. Los efectos de la regularización de la RIC

El criterio sobre los efectos de la regularización de la RIC en el ejercicio en que se incumple su normativa va racionalizándose constantemente. Tanto la DGT como el TEARC y el propio TSJC han contribuido a ello durante 2006.

(+ -) **DGT nº V2237-06 de 10 de noviembre**, se plantean varias cuestiones, analizando aquí la más evidente: que en el año en que se produzca el incumplimiento hay que incrementar la base imponible con el importe de la dotación o con el importe parcialmente incumplido, mediante un ajuste extracontable positivo, debiendo además ingresarse los correspondientes intereses de demora.

(-) **DGT nº V2237-06 de 10 de noviembre**, el contribuyente quiso aprovechar aún más los efectos de la regularización, planteando una cuestión que técnicamente no es posible: que el mayor impuesto sobre beneficios que resulte en el año de la regularización no afecte al cálculo de la dotación de la RIC de ese ejercicio.

(+) **RTEARC nº 35/185/03 de 30 de diciembre de 2005, RTEARC de 28 de febrero de 2006 y RTEARC nº 35/976/03 de 31 de marzo de 2006**. Todas resuelven la misma cuestión, la regularización de la RIC en un año no ha de afectar al cálculo de la dotación de ese año, con mínimas variantes: al regularizarse la RIC de 1996 en 2000 no se genera una diferencia permanente en este último año, o lo que es lo mismo, la regularización de la RIC de 1996 no afecta al cálculo de la dotación de 2000.

(+) **STSJC nº I.188 de 24 de noviembre** (Sala de LPGC), si la Inspección afirma correctamente que la sociedad no podía dotar la RIC ya prescrita, no puede al mismo tiempo aducir que se ha incumplido la obligación de materialización de dicha dotación.

13. Los intereses de demora en la regularización de la RIC

Afortunadamente, durante 2006 se ha consolidado el criterio que personalmente mantenía de que no pueden aplicarse intereses de demora sobre intereses de demora en la regularización de la RIC. En otra de las cuestiones polémicas, la liquidación de intereses de demora en el ejercicio de la regularización cuando la cuota resultante es cero por motivo de la compensación de bases imponibles negativas, el TSJC comparte también el criterio

que la Administración y quién escribe manteníamos, que no es otro que la procedencia de la liquidación de intereses de demora, pero es ahora el TEAC el que sorprendentemente dice que no hay que liquidarlos. Es solo una resolución, pero habrá que estar atentos por si se consolida ese criterio.

13.1. El TEAC pone punto y final a la práctica administrativa de liquidar intereses de demora sobre intereses de demora en la regularización de la RIC.

(+) **RTEARC nº 35/976 y 977/2003 de 31 de marzo de 2006**, cambia de criterio respecto a la extraña conversión de la Inspección de los intereses de demora en cuota tributaria en el ejercicio de la regularización de la RIC para volver a girar intereses de demora hasta el día del acta, aceptando el criterio manifestado por el TEAC, que considera consolidado en esta cuestión específica.

13.2. Los intereses de demora cuando la cuota del ejercicio de regularización de la RIC es cero debido a la compensación de bases imponibles negativas

(-) **RTEARC nº 35/12/2003 de 31 de enero de 2006** aborda de nuevo esta cuestión, en la que la entidad alega que la cuota del ejercicio de la regularización de la RIC es cero por la compensación de bases imponibles negativas, por lo que no han de girarse intereses de demora; y que, además, no se deriva un perjuicio económico para Hacienda, ya que en el ejercicio en que dotó la RIC también habría podido compensar pérdidas en vez de dotar la RIC. El TEARC insiste en su razonamiento de siempre, reconociendo la ingeniosidad de la alegación adicional, pero sin aceptarla, ya que en definitiva el contribuyente planteaba un ejercicio teórico de algo que podía haber sucedido, pero que al final no sucedió.

(+) **RTEAC nº 4414/2004 de 29 de junio de 2006** concluye, sorprendentemente, que como en el ejercicio en que se regulariza resulta una cuota cero, como consecuencia de la compensación de bases negativas, no hay base para el cálculo de intereses de demora y no debe incluirse cantidad alguna en concepto de intereses. Este criterio rompe totalmente con el que mantiene la Administración al respecto (y el mío propio), por lo que debemos esperar a ver si se consolida o no.

(-) **STSJC nº 397/2006 de 21 de abril**, Sala LPGC. La entidad alega que no corresponde la liquidación e ingreso de los intereses de demora porque en el ejercicio de la regularización la cuota resultante es cero, debido a que se compensaban resultados negativos de ejercicios anteriores, pero el TSJC no le da la razón, ya que los intereses de demora, por su naturaleza compensatoria, han de girarse desde el último día voluntario de presentación del IS con la dotación de la RIC que se regulariza hasta el momento de la regularización, ya que durante tales periodos las cantidades correspondientes no estuvieron a disposición de la Administración tributaria sino de la recurrente, por lo que la repetida finalidad de resarcimiento no se consigue sino a través de dicha liquidación de intereses de demora sobre el periodo expresado.

14. La imputación de los beneficios de las sociedades de mera tenencia a los socios en el extinto régimen de transparencia fiscal

En materia tan sorprendente e irracional como la imputación de beneficios a los socios en el régimen de transparencia fiscal, la regularización de la RIC ha ocasionado más de un disgusto a los partícipes en sociedades calificadas como transparentes. El proceso de imputación de las dotaciones excluidas realizado por la Administración ha merecido la aprobación del TSJC en 2006.

- (-) **STSJC nº 525/2005 de 2 de diciembre**, Sala SCT, se ocupa una vez más de las imputaciones a los socios por el régimen de transparencia fiscal de las regularizaciones de las dotaciones de la RIC a sociedades calificadas como de mera tenencia de bienes. En esta ocasión, un socio alegó falta de notificación de la puesta de manifiesto del expediente administrativo a la entidad, produciendo indefensión y vulnerando el art. 24 de la CE, al basarse el TEARC en la resolución dictada en la reclamación de dicha entidad para desestimar la reclamación del socio. Además, existía un recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad y pendiente de resolución en el TSJC. En el ínterin, el TSJC resolvió el recurso pendiente de la sociedad, eliminando las dotaciones efectuadas a la RIC, ya que la actividad desarrollada por la mencionada sociedad era la gestión de su patrimonio financiero e inmobiliario, sin contar para ello con especial organización empresarial. Al desestimar las pretensiones de la sociedad también lo hizo con las del socio, basado en el razonamiento que hemos visto en las anteriores sentencias de que la imputación en el régimen de transparencia fiscal estaba en función directa a las liquidaciones efectuadas a la sociedad.
- (-) **STSJC nº 99/2006 de 21 de marzo**, Sala de SCT, en la que otro socio recurre las liquidaciones practicadas en sus declaraciones del IRPF por las imputaciones en régimen de transparencia fiscal de la base imponible de la sociedad. Los argumentos y el resultado fueron los mismos que en la sentencia anterior, ya que había sido *resuelto por sentencia firme que al constituir cosa juzgada, no pueden ser reproducidos en este recurso*.
- (-) **STSJC nº 412/2006 de 21 de abril**, Sala de LPGC, cambia el criterio anterior; en el sentido de que las liquidaciones propuestas por la Administración a los socios por imputaciones del régimen de transparencia fiscal no tienen por qué esperar a que las actas incoadas a la sociedad sean firmes, con independencia de que si la sociedad ganase los recursos interpuestos se anulen las liquidaciones a los socios.
- (-) **STSJC nº 806/2006 de 30 de junio**, Sala de LPGC, desestima el recurso de un socio que recurrió al TSJC el hecho de que no se le habían notificado las actuaciones de inspección llevadas a cabo a la sociedad. Se basa en que según el Reglamento de la Inspección las actuaciones se entenderán con la propia sociedad, aunque las rentas se atribuyan al socio.
- (+) **DGT V0933-06 de 16 de mayo**, una sociedad transparente de profesionales se acogió a la dotación de la RIC en el ejercicio 2000, imputando la base imponible disminuida a

sus socios en el ejercicio 2001. En 2004 incumple con el plazo de materialización, al no invertir la dotación de 2000, no estando ya vigente el régimen de transparencia fiscal, preguntando la forma de regularizar la dotación de la RIC incumplida. La DGT contesta, lógicamente, que quién ha de ajustar su base imponible en la declaración del IS de 2004 es la sociedad y no los socios.

15. La compatibilidad de la ric con otros incentivos fiscales y el reordenamiento de los mismos a posteriori

Durante 2006 se han producido algunos pronunciamientos más que notables en materia de la incompatibilidad de la RIC con otros incentivos fiscales, incluso ilustrando al contribuyente de opciones más ventajosas en la aplicación de dichos incentivos. También es digno de mención el cambio radical que realiza el TSJC en materia de reordenamiento de beneficios fiscales, que el TEARC sólo admitía si expresamente se había solicitado en el procedimiento de inspección. Cambio que especialmente me satisface, ya que afirmaba desde hace tiempo que la reordenación era un derecho del contribuyente y como tal tenía que ser consignado por la Inspección en las actas incoadas.

(+) **DGT V2199-06 de 2 de noviembre**, plantea la inversión en un terreno y su construcción, que quedarán afectos a una actividad empresarial. Como la inversión excede de la dotación efectuada a la RIC, la entidad consulta si el exceso puede acogerse a la deducción por inversiones. La DGT contesta que sí, pero matiza adecuadamente una importante cuestión: que la inversión en terreno no puede acogerse a la deducción por inversiones, pero sí a la RIC, aconsejando entonces que la inversión en terreno quedase afectada completamente a la RIC, y que sólo a la parte de la construcción que no se afecte a la misma se le aplique la deducción por inversiones, ¡Efectivamente, esa es la forma de minimizar la imposición! Esta consulta es una muestra más del criterio tan sensible que sigue la DGT en relación con la RIC.

(-) **DGT V0155-06 de 25 de enero**, la deducción por inversiones medioambientales está comprendida en la expresión deducción por inversiones, que abarcaba en el art. 26 de la LIS de 1978 a la totalidad de las deducciones aplicables a la inversión, y que se corresponde con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades en la nueva LIS, entre las que se incluye la deducción por inversiones medioambientales establecida en el artículo 39 del mismo. Por tanto esta deducción y la RIC son incompatibles.

(+) **DGT V0848-06 de 5 de mayo**. Como las leyes vigentes no lo prohíben, la RIC y la libertad de amortizaciones son compatibles. Además explica todos los requisitos aplicables a la libertad de amortizaciones y el importe por el que puede deducirse en función de la creación de empleo generada.

(+) **STSJC nº 181/06 de 29 de junio**, Sala de SCT, plantea en primer lugar si la bonificación a la exportación (una de las modalidades iniciales de la actual bonificación a la producción fue ésta, que bonificaba solamente a la exportación, hasta que hubo que cam-

biarla por las directrices europeas) y la RIC son compatibles, y en segundo lugar cómo han de calcularse ambos incentivos, quedando claro que sí, pero que hay que aplicar primero la RIC y luego la bonificación del 50% sobre el tipo de gravamen reducido resultante.

15.2. El reordenamiento de los beneficios fiscales aplicables al contribuyente

- (-) **RTEARC nº 35/12/03 de 31 de enero de 2006**, entidad que invierte la dotación de la RIC de 1996 en una nave finalizada en ese año, pero construida entre 1989 y 1995, por lo que la Inspección rechazó la materialización (había invertido antes de generar los beneficios con los que se dotó la RIC). El contribuyente solicitó entonces la aplicación de la deducción por inversiones, pero el TEARC la rechazó porque ese incentivo se aplica solamente en el año de la inversión y así no lo hizo el contribuyente.
- (-) **RTEARC nº 35/2362/03 de 31 de enero de 2006**, aborda la reordenación de otros incentivos fiscales, en este caso, de la bonificación del 95% de la cuota (vacaciones fiscales de la disposición adicional quinta de la Ley 19/1994) y la RIC. La entidad se había acogido a las vacaciones fiscales, pero la Inspección no se lo admitió, solicitando entonces el contribuyente acogerse a la dotación de la RIC. El TEARC consideró que no tenía derecho a la dotación porque no se habían cumplido en su momento los requisitos sustantivos de la RIC, concretamente los de aprobación en Junta, dotación y contabilización.
- (-) **RTEARC nº 35/1055/03 de 31 de marzo de 2006**, la entidad se había acogido a la bonificación del 95% de la cuota conocida como “vacaciones fiscales”, pero previendo las dificultades que podría tener a la hora de la Inspección, dadas las dudas interpretativas existentes, acordó en la Junta General de la aprobación de las cuentas anuales acogerse subsidiariamente a la dotación de la RIC. Es decir, si la Administración rechazaba la bonificación del 95%, la entidad se acogía entonces a la RIC, disminuyendo su base imponible en la dotación aprobada. Así lo hizo constar en el libro de actas, en las cuentas anuales y en la contabilidad, creando una Reserva por importe de 20.622.332 pts. con cargo a la aplicación del resultado.

A pesar de haber tomado la entidad todas estas medidas precautorias, el TEARC rechazó que pudiera acogerse a la RIC, argumentando principalmente que lo contabilizado no respondía a la realidad de lo acordado, y que no reflejaba la imagen fiel de la empresa. Otro de los argumentos de la desestimación fue que la entidad no había calculado y contabilizado adecuadamente la imposición sobre el beneficio, que sería diferente en el caso de aplicar la bonificación y en el caso de la RIC.

- (+) **TEARC nº 35/1204/03 de 28 de abril de 2006**, que sin ser de reordenamiento de incentivos fiscales tratamos aquí, ya que aborda la regularización de la deducción por inversiones en una inspección parcial de la RIC. El contribuyente alega ante el TEARC que el inspector se extralimitó en sus funciones, ya que se trataba de una inspección

parcial de la RIC, sin que pudiera regularizar también la deducción por inversiones. Así también lo estimó el TEARC, ya que dicho concepto no estaba incluido en la citación de inicio de las actuaciones inspectoras.

(+) TSJC nº 36/2006 de 12 de enero, Sala de LPGC, una entidad había dotado la RIC y la había materializado en un local comercial que había arrendado a una entidad vinculada. Ante el rechazo por parte de la Inspección de la materialización, la empresa no alegó en el expediente inspector la posibilidad de acogerse a la deducción por inversiones por la compra del local, pero sí lo hizo en el recurso económico administrativo posterior. El TEARC desestimó sus pretensiones porque eran ajenas a su función, ya que no se discutió en la vía administrativa, pero el TSJC opinó lo contrario, que no por ello perdía el contribuyente su derecho a la aplicación de la deducción por inversiones, y que además la Inspección debió tenerlo en cuenta, si se daban las condiciones para su aplicación, ya que la tesis contraria *implica entronizar el enriquecimiento injusto en el ámbito tributario al socaire de formalidades carentes de sano fundamento*.

16. La deducción por doble imposición interna y la RIC

La aplicación de la deducción por dividendos a la cuota resultante de una base imponible en la que se han integrado dichos dividendos, pero se han minimizado con la reducción de la dotación de la RIC es analizada por el TEAR, llegando a duras conclusiones. Por su parte, la DGT aborda la cuestión de qué ocurre cuando el beneficio recibido en forma de dividendo ha tributado a tipos minorados por la dotación efectuada a la RIC por la entidad que los reparte.

(+) DGT nº 199/06 de 1 de febrero, se abordan dos cuestiones relativas a los dividendos, una de ellas si puede dotarse la RIC con los dividendos recibidos, que se contesta negativamente; y la otra, que si afecta a la deducción por doble imposición el hecho de que la sociedad que reparte los dividendos se hubiese acogido a la RIC con esos beneficios. La DGT interpreta que no afecta a la aplicación de la deducción por doble imposición interna el hecho de que la entidad que reparta los dividendos se haya acogido a la RIC con esos beneficios, por lo que la duda, en principio, parece solucionada. Añade, además, que sin perjuicio de los efectos de ese dividendo en la RIC de la sociedad que lo efectúa, pero esta nueva cuestión no ha de preocuparnos, ya que todos sabemos que, efectivamente, la distribución de dividendos afecta al cálculo de la dotación de la RIC de la empresa que los reparte.

(-) TEARC nº 38/2393/03 de 29 de marzo de 2006, la RIC y la deducción por doble imposición no son compatibles. El beneficio de la entidad recurrente estaba formado por dividendos recibidos, dotando con ellos la RIC y acogiéndose además a la deducción por doble imposición. Como no había cuota suficiente para aplicar la deducción, la entidad la consignó en la declaración del IS para deducirla en años siguientes. La Inspección regularizó las dotaciones de la RIC porque, a su criterio, los ingresos por dividendos no eran susceptibles de dicha dotación, compensando entonces de la cuota resultante las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar. Hasta ahora

toda la actuación la podemos considerar “normal” para el criterio que está aplicando la Administración a los dividendos y la RIC; pero la sorpresa surge al sancionar al contribuyente por acogerse al mismo tiempo a la RIC y a la deducción por doble imposición, ya que en opinión del TEARC si los rendimientos por dividendos eran reducidos por la RIC, la tributación efectiva de ellos era casi nula, por lo que no correspondería entonces la aplicación de la deducción por doble imposición interna.

Conclusiones

Abordamos finalmente las principales conclusiones que podemos extraer en el análisis efectuado en cada uno de los apartados anteriores:

1. Respecto a los resultados extraordinarios el TSJC corrige el criterio de la Administración, señalando dos vías para considerar que son aptos para dotar la RIC: la de que los bienes enajenados hayan sido adquiridos con los beneficios de los últimos 10 años, o sencillamente, que hayan sido adquiridos con fondos empresariales.
2. Respecto a los resultados obtenidos en la venta de activos financieros no se pronuncia aún el TSJC con tanta contundencia, pero ya se atisba que si se demuestra que el porcentaje de participación es superior al 5% y se detenta para influir en la gestión de la participada, serán válidos para la dotación.
3. Respecto a la actividad de alquileres hay que destacar que los requisitos del art. 25.2 no son exigibles a una entidad que realice una actividad económica con independencia de la de alquileres, que no hace falta un número mínimo de fincas para que se considere una actividad económica, y que dichos requisitos no suponen una presunción *iuris tantum*, sino que se cumplen o no.
4. En materia de aplicación de resultados, definitivamente la compensación contable de resultados negativos con los resultados del ejercicio afectan al cálculo de la RIC. Tanto los dividendos repartidos como la dotación a la reserva legal que le afectan son los procedentes de beneficios obtenidos en Canarias, no fuera de Canarias. Finalmente, la prelación que establece la legislación mercantil es imperativa frente a otras opciones fiscales del contribuyente.
5. El plazo de entrada en funcionamiento coincide con el de materialización, pero no existe incumplimiento cuando tal incorporación se haya producido después del plazo legal de materialización, siempre y cuando se haya efectuado sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al sujeto pasivo. El criterio inicial del TEAC ha sido ratificado posteriormente por el TSJC.
6. La materialización en terrenos es válida siempre que sean accesorios a la edificación, esto es, que se construyan y entren en funcionamiento en el plazo de materialización.
7. La aportación de una utilidad práctica novedosa en la adquisición de bienes usados dulcifica el criterio de la mejora tecnológica.

8. La DGT considera que hay incumplimiento de la normativa RIC en los casos de aportación de un negocio individual a una comunidad de bienes, jubilación e incluso, fallecimiento del empresario, siempre que hayan dotaciones sin materializar o materializaciones en periodo de obligado mantenimiento.
9. Hay que prestar especial atención a los procesos de fusión con dotaciones RIC en las sociedades absorbidas, y a la fecha de retroacción contable, ya que con los beneficios de ese periodo es la absorbente y no la absorbida quien puede dotar la RIC.
10. En la regularización de la RIC queda claro que el ejercicio en que se realiza no se ve afectado en el cálculo de una nueva dotación, y que no procede liquidar intereses de demora sobre intereses de demora. Sin embargo, el propio TEAC siembra la confusión en un tema que creíamos resuelto: el de la liquidación de intereses de demora en el ejercicio de la regularización con cuota cero por compensación de bases imponibles negativas, diciendo ahora que no proceden, y finalmente,
11. El reordenamiento de los beneficios fiscales aplicables es un derecho del contribuyente, que no se pierde por no exigirlo en el proceso inspector. ■



ESTUDIOS

■ **Las entidades sin fines lucrativos de la ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido**

■ **Rosario Pallarés Rodríguez**

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada.
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Justificación
2. Exenciones
3. Tipos impositivos
4. A modo de comunicación

I. Justificación

El objetivo de este trabajo es reflexionar sobre la fiscalidad en el IVA de las entidades sin ánimo de lucro. Surge el planteamiento de este análisis a raíz del estudio de la fiscalidad de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades¹. Puesto que son entidades que están persiguiendo actividades de interés general, conviene otorgarle un tratamiento beneficioso en cuanto a su tributación se refiere. Por ello, la Ley 30/1994 empezó a contemplar una fiscalidad favorable para estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades, aunque si bien todavía no suficiente. Se avanza con la Ley 49/2002, en la que ya se declaran exentas en el Impuesto sobre Sociedades todas las rentas que estas entidades obtengan, a excepción únicamente de las rentas empresariales no excepcionadas.

Pero si estas entidades no han de tributar nada en el Impuesto sobre Sociedades, ocurre justamente lo contrario en el IVA, donde si la actividad se declara exenta, no tendrán que repercutir IVA pero habrán soportado un IVA en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para desarrollar su objeto social que no podrán deducir en este impuesto, pero es que tampoco en el Impuesto sobre Sociedades ya que no tendrán que tributar por ello. El olvido de la Ley 49/2002 del IVA hace que, por ejemplo, una renta empresarial tenga carácter de exenta en el Impuesto sobre Sociedades: renta neta, es decir, ingresos menos gastos, sin incluir, en principio, el IVA ni en las entregas de bienes que realice la entidad ni en las adquisiciones que haya realizado, puesto que el impuesto es neutral y éste se deduce en la declaraciones del impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, si la entrega de bien se declara exenta en el IVA, esto supone que, la entidad no repercutirá el IVA, pero por otro lado, habrá soportado IVA en las adquisiciones, y ahora sí, este IVA supone un mayor valor del importe de la adquisición, que no puede ser deducido en el IVA, pero que tampoco podrá ser deducido en el Impuesto sobre Sociedades al encontrarse esta renta exenta.

Con ello el IVA soportado se convierte en una tributación necesaria, o dicho de otro modo, en una “tributación mínima”, muy similar a la que existía en el Impuesto sobre Sociedades regulado por la Ley 61/1978 y afortunadamente superado con la Ley 43/1995.

La finalidad que perseguimos con este trabajo es ver si existe alguna posibilidad de evitar esta contradicción.

En la Ley 49/2002, que regula el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, sobre todo, se contempla el régimen especial aplicable a este tipo de entidades en el Impuesto sobre Sociedades, régimen que recoge la exención al Impuesto sobre Sociedades de la mayoría de las rentas que obtengan, pudiendo, incluso llegar a la exención total, en determinadas circunstancias y con el cumplimiento de unos requisitos. También, y por lo que a la fiscalidad de estas entidades se refiere, se mencionan otros beneficios fiscales que este tipo de entidades pueden obtener en los tributos locales o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

¹ En profundidad, véase por todas, la monografía de Pallarés Rodríguez, R. y otros titulada *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*. Ed. Aranzadi, 2004.

Jurídicos Documentados. Sorprende, y mucho, que esta ley no recoja ninguna mención al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando, necesariamente este impuesto se verá implicado en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que estas entidades realicen. Esto es justamente lo que me ha llevado a plantearme este trabajo en aras a ver si es posible una armonización en este tema.

El efecto que se produce, a mi entender, es lo que se quería evitar. Esta reforma pretende favorecer la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro justamente por el interés general que persiguen. Lo que se logra es mejorar la fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades y en los tributos locales, pero perjudicar la fiscalidad en el IVA. Habría que buscar un cierto equilibrio si se quiere lograr que estas entidades tengan una fiscalidad adecuada, en tanto que son entidades que cumplen con intereses de carácter general, que hay que proteger y que incentivar. Esta es la finalidad que se persigue con este trabajo.

Los aspectos sobre los que hemos reflexionado se refieren a la exención y a los tipos impositivos en el IVA, como elementos que alcanzamos a ver como más importantes en esta materia.

La posición que al final mantengamos deberá no contradecir la armonización europea del IVA. Es evidente que el Impuesto sobre el Valor Añadido no es un impuesto meramente nacional en el que el Estado español sea plenamente autónomo para llevar a cabo la regulación del mismo, sino que, lógicamente, tendrá que cumplir con las Directivas Comunitarias del IVA.

2. Exenciones

Las exenciones que se recogen en nuestra Ley del IVA, Ley 37/1992, se clasifican, a su vez, en, como ya es de todos conocido, exenciones plenas y exenciones limitadas. Las que tienen el carácter de plenas permiten la deducción del IVA soportado, mientras que las llamadas limitadas no lo permiten. Justamente son éstas las que presentan los problemas de incumplimiento de la neutralidad del impuesto. Y son éstas las que afectan a las entidades sin ánimo de lucro. Las exenciones limitadas, precisamente recogen entregas de bienes y prestaciones de servicios que se quieren proteger; pero no al sujeto que los realiza sino al destinatario de estas entregas de bienes y prestaciones de servicios. Esto es lo que permite que pueda haber esta contradicción entre la fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA en relación con las entidades sin ánimo de lucro.

El artículo 13 de la Sexta Directiva (77/388/CEE, de 17 de mayo) recoge, en el apartado A, las exenciones a favor de ciertas actividades de interés general. Estas actividades son las que, con habitualidad, desarrollarán entidades sin fines lucrativos. Esta exención se contempla para que cada uno de los Estados miembros eximan la tributación en el IVA de determinadas actividades de interés general, en las condiciones que ellos fijen con la finalidad de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.

Entre estas actividades, el artículo 13 de la mencionada Directiva enumera las siguientes:

1. Prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para éstos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos.
2. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.
3. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.
4. La educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca que tienen fines comparables.
5. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica² o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.
6. Determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física³.

² La sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto C-267/00) delimita la exención aquí planteada, y en tal sentido, el Tribunal entiende que el carácter filantrópico que se exige para la exención se refiere al órgano, con el fin de distinguir entre las actividades de empresas mercantiles y la de los Organismos que no tienen como objetivo generar beneficios; es decir, que las personas que participan en la gestión no tengan intereses económicos propios en sus resultados a través de una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto. Y esa falta de interés económico sólo se refiere a las personas directamente vinculadas a la gestión y administración y no al conjunto de personas que de una forma u otra, trabajan a título oneroso en la administración, de forma que por esto no se pierda la exención. (En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, 2003, pp. 218-224).

³ La sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto C-174/00) delimita el alcance que ha de darse a este apartado de la Sexta Directiva. En particular son tres las cuestiones que se plantean. Una primera, que si la exención de determinadas prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte facilitadas por organismos sin fin lucrativo, a las personas que realizan deporte o la educación física y concretamente si, para que se trate de organismos sin fin lucrativo deben tenerse en cuenta sólo las prestaciones relacionadas en el apartado, o también aquellas otras que presta el organismo y por las cuales percibe una retribución de terceros, independientemente de las cuotas que recibe de los socios. A esto el Tribunal contesta que la exención no se otorga en función de las prestaciones que realiza sino en función de la naturaleza del organismo, y cuando actúa en aras de ese interés público se le reconoce la exención.

La segunda cuestión relativa al carácter de las cuotas de los socios no la desarrollamos por no interesar en este trabajo.

Y la tercera, si el organismo pierde o no su fin lucrativo, aun cuando pretenda obtener sistemáticamente superávit, a lo que el Tribunal contestó que no, siempre que se destinen a la ejecución de las prestaciones del organismo, y no a la distribución entre los socios en concepto de ganancias (En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, 2003, pp. 212-218).

7. Determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro.

En el apartado 2 de este mismo artículo, la Sexta Directiva permite que los Estados miembros puedan condicionar el disfrute de la exención a las entidades que no sean de derecho público, al cumplimiento de alguno o de varios de los siguientes requisitos:

- Estas entidades no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas.
- Deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación.
- Deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al IVA.
- Las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

La Sexta Directiva, como acabamos de decir, contempla la exención de las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para éstos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos. La normativa española acoge esta exención en el artículo 20. Uno 2º de la LIVA en los siguientes términos: "Prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas, considerándose como tales las de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria, realizadas por entidades de derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados".

Como puede observarse la normativa española no sigue estrictamente a la Directiva, ya que la normativa comunitaria, para que gocen de esta exención los centros privados deben realizar la actividad en condiciones sociales comparables a las de los organismos de Derecho Público, mientras que la LIVA simplemente hace depender la

misma a que estas entidades se encuentren bajo el régimen de precios autorizados o comunicados⁴.

La LIVA, por otro lado, concreta que este beneficio fiscal no es aplicable en los siguientes casos⁵:

- Entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de establecimientos de hospitalización o asistencia sanitaria. Siguiendo el tenor literal de esta norma, la exención no cabría en el supuesto de un enfermo, que ya no precisa hospitalización, pero sí continuar con medicación, si se le suministran estos medicamentos para que se los tome en su casa, no gozaría de la exención, mientras que si se le mantiene en el centro hospitalario únicamente para que termine el tratamiento sí quedaría exento. No nos parece muy lógica esta opción.
- Servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes. No cabe, por tanto, la exención de los servicios efectuados por bares abiertos al público en general, aunque estén dentro del centro hospitalario (Resolución de la DGT de 21 de julio de 1986). Tampoco si se trata de servicios prestados a los establecimientos hospitalarios, como tampoco los servicios de cocina y preparación de comidas, distribución y servicio de comidas, servicio de bar, y aseo y limpieza de las habitaciones, cuando los mismos se prestan a establecimientos hospitalarios o a los clientes de los centros hospitalarios por empresas diferentes a esos centros (Resolución de la DGT de 20 de noviembre de 1986).
- Servicios veterinarios. No cabe la exención aquí porque la misma está destinada al cuidado y tratamiento hospitalario o asistencial de personas, no de animales.
- Arrendamientos de bienes llevados a cabo por los centros hospitalarios. No goza de exención, por tanto, la cesión de uso mediante precio de quirófanos, consultas, scanner y demás instalaciones sanitarias a facultativos para que éstos las utilicen para prestar sus servicios médicos (Resolución de la DGT de 21 de mayo de 1987).

El artículo 7 de la Ley 49/2002, precepto que recoge las explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades realizadas por entidades sin fines lucrativos, expresamente enumera la explotación económica derivada de la prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, con las actividades complementarias, como entregas de

⁴ Véase a Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 80 y ss.

Precisamente por no realizarse la actividad bajo el supuesto de precios autorizados o comunicados, no cabe la exención en los siguientes supuestos: servicios de adelgazamiento prestados por clínicas o institutos (Resolución de la DGT de 14 de septiembre de 1986). No cabe tampoco la exención para los servicios de colocación de aparatos sanitarios en el domicilio de los pacientes, manteniéndolos en buen estado de funcionamiento, cuando el prestador de dichos servicios no asuma la vigilancia clínica o atención médica (Resolución de la DGT de 6 de noviembre de 1986).

⁵ Véase a Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción...*, op. Cit., pp. 82-85.

alimentos, o servicios de alimentación, alojamiento y transporte⁶. Ello quiere decir que esta actividad se encuentra exenta en el Impuesto sobre Sociedades, con la consecuencia lógica de que el beneficio o pérdida que pueda obtener no se incluye en la base imponible de este impuesto. De este modo, no es deducible ningún gasto relacionado con el ejercicio de esta actividad, por tanto, si esta actividad se encuentra exenta de IVA, no habrá repercutido IVA en la prestación del servicio pero sí habrá soportado IVA en las adquisiciones de bienes. Este IVA no debe ser considerado como un gasto cualquiera, sino que se trata del pago de un tributo, en particular de un impuesto, un impuesto que se establece neutral para el empresario o profesional. En este caso, lógicamente deja de ser neutral ya que no lo puede recuperar en la liquidación del IVA, al tratarse de una actividad exenta; pero tampoco lo recupera en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la otra vía posible, ya que la renta se encuentra exenta. Así, como decíamos, en la justificación, el IVA se convierte en una tributación mínima. La coordinación entre el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, en esta materia, no se ve.

En un segundo lugar, hemos indicado que la Sexta Directiva recoge la exención de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.

Es el apartado 7º del artículo 20 Uno de la LIVA el que recoge, en el ámbito español, esta exención. Así están exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras, siempre bajo estas condiciones:

- No se perciba contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de servicios distintas de las cotizaciones a la Seguridad Social.
- No alcanza la exención a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

En tercer lugar, hemos mencionado la exención que la Sexta Directiva contempla para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social⁷. Esta exención que recoge la Sexta Directiva puede ser agrupada bajo el título de actividades de asis-

⁶ Véase a Pallarés Rodríguez, R.; González Quintana, M^a. J.; Rodríguez Ariza, L. y Carrasco Díaz, D.: *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, op. Cit., p. 172.

⁷ La utilización del término "organismo" viene a excluir del disfrute de esta exención a las personas físicas. Discriminar el tratamiento fiscal aplicable a los sujetos pasivos del impuesto amparándose exclusivamente en la forma jurídica que adopten para el desarrollo de la actividad supone una quiebra injustificada del principio de neutralidad del impuesto. Véase a Ramírez Gómez en *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del impuesto*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, citada por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 115.

tencia social⁸. Por asistencia social hemos de entender, tal y como lo ha establecido la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995, “el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social⁹”.

El apartado 8 del artículo 20 Uno de la LIVA contempla esta exención, en la que se incluyen las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social:

- La protección de la infancia y de la juventud (rehabilitación y formación de niños y jóvenes, asistencia a lactantes, custodia y atención a niños menores de seis años, realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas a favor de personas menores de veinticinco años.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.

⁸ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en sentencia de 10 de septiembre de 2002, ahondando en el concepto de asistencia social, ha afirmado lo siguiente: “la dependencia puede ser física o económica. Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva”, lo que nos lleva a la conclusión que no puede excluirse per se del ámbito de la exención las prestaciones de servicio de asistencia a la tercera edad cuando éstas son objeto de retribución por el propio receptor del servicio, debiendo tenerse en cuenta a estos efectos si efectivamente existe o no un determinado estado carencial, y que puede ser distinto del estrictamente económico, por ejemplo de orden físico, psicológico, etc.

⁹ Recogida en la Resolución de 3 de agosto de 1995, citada por Checa González, C: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones...*, op. Cit., p. 105. Además se indica, en la mencionada Resolución que recoge este autor, que no tienen carácter de actividades de asistencia social los servicios de redacción de informes e historias sociales, los servicios de consulta y asesoramiento sobre recursos sociales privados y públicos, los servicios de redacción de programas y proyectos y los servicios de tramitación de documentos, autorizaciones administrativas y otras actividades relacionadas con servicios sociales, ya que el contenido de los mismos no consiste en la atención directa de los estados de necesidad u otras carencias de determinados colectivos de personas.

Más recientemente también se ha recogido este parecer en la Resolución del TEAC de 13 de octubre de 2004, añadiéndose lo siguiente: Del concepto de asistencia social no se puede “excluir “per se” del ámbito de la exención a las prestaciones de servicio de asistencia a la tercera edad cuando éstas son objeto de retribución “privada”, porque lo que resulta esencial a dicho concepto es la existencia de un estado de necesidad u otro tipo de carencias, y que son propias de determinados colectivos, que no han de ser forzosamente de orden económico, y que precisamente exigen la realización de determinadas actividades tendente a paliar tal estado carencial”.

- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar¹⁰.
- Asistencia a ex - reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

La enumeración que realiza la LIVA, en este aspecto, no puede ser más que meramente abierta, nunca taxativa, ya que las actividades sociales pueden manifestarse en múltiples aspectos, siendo imposible enumerarlas todas¹¹.

Esta exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios prestados por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, con medios propios o ajenos. No alcanza, por tanto, a los servicios que se realicen para estas entidades.

Además hay que tener presente que son entidades de carácter social aquéllas en los que concurren los siguientes requisitos:

- Que carezcan de finalidad lucrativa y dediquen, en su caso, los beneficios al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza¹².
- Que los cargos de presidente, patrono o representante legal sean gratuitos y carezcan de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

¹⁰ La Resolución de 21 de noviembre de 1986 especificó que el concepto de acción social comunitaria y familiar supone la intervención de los Servicios Sociales, en una comunidad concreta y orientada a las familias que la integran para informar y asesorar sobre los recursos y medios de que dispone la sociedad para atender a las necesidades sociales de una forma integral; a la vez que impulsar asociaciones y organizaciones que animen y promuevan el desarrollo de la comunidad en la prevención de la marginación social y la inserción social en los procesos de inadaptación, llevando la ayuda a domicilio o a través de centros de día, residencias, viviendas tuteladas. Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones ...*, op. Cit. P. 106.

¹¹ Véase la Sentencia del TSJ de Cataluña de 28 de abril de 1994, citada por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 107.

¹² Hay que aclarar, en este sentido, que las Cajas de Ahorros no son entidades de carácter social puesto que si bien dedican parte de sus beneficios a obras sociales, no son entidades sin finalidad lucrativa puesto que se constituyen para llevar a cabo una actividad económica financiera con el objetivo empresarial de obtención continuada de beneficios (Circular 1/1988, de 4 de marzo, de la DGT, recogida por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 110).

El TS, en cambio, ha sido menos riguroso en este aspecto, y así, en la Sentencia de 11 de abril de 1995, indica que "la mera existencia de beneficios no es incompatible con la ausencia de finalidad lucrativa, (por lo) que en las Cajas de Ahorros es posible la coexistencia de actividades altruistas y benéficas con otras que no lo sean, por lo que, en consecuencia, es factible decretar la exención en el IVA, si bien de forma limitada en las primeras, y previo reconocimiento supeditado a la justificación de las condiciones que la fundamentan", en Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 112.

Esta exención no es automática sino que ha de ser solicitada su reconocimiento a la AEAT en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal de la entidad o establecimiento, concretando el artículo 6 del Reglamento del IVA que ese reconocimiento surte efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud, quedando la eficacia condicionada a la subsistencia de los requisitos que hayan fundamentado el carácter social de la entidad o del establecimiento.

También esta actividad se encuentra recogida en el artículo 7 de la Ley 49/2002, por lo que estará exenta del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, hay diferencia con respecto a la actividad de prestación de servicios hospitalarios. En este último caso, la exención en IVA no es automática, por lo que si no se solicita su reconocimiento, la actividad estará sujeta a IVA y el IVA soportado será entonces deducible de la liquidación del IVA correspondiente. Así el IVA no supone una tributación necesaria o mínima. Podemos afirmar, entonces, que sí hay coordinación entre el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, pero siempre y cuando la entidad no haya solicitado el reconocimiento de esta exención en IVA. En caso contrario, estamos como en el supuesto de prestación de servicios hospitalarios.

Y en cuarto lugar, la Sexta Directiva recoge la exención a favor de la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos¹³ a los que el Estado miembro reconozca que tienen fines comparables.

La LIVA contempla esta exención en el apartado 9º del artículo 20. Uno, en los siguientes términos: “La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades”. El Reglamento considera como centros educativos que tienen esta condición aquéllos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos competentes en la materia (art. 7 del Reglamento).

Como las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, la aplicación de esta exención no debe ser distinta en unas y en otras por los diferentes requisitos que puedan establecer las respectivas Comunidades Autónomas, ya que ello iría en contradicción con el principio de neutralidad del impuesto. Por ello, en la Resolución de la DGT de 5 de marzo de 1993 se aclara que “debe considerarse que el requisito del previo reconocimiento o autorización del centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.

¹³ Como ya hemos dicho en otro lugar, al hacerse referencia a “organismos” ello implica que se aplica a personas jurídicas, no a personas físicas. Nos remitimos, por tanto, a la crítica que hicimos entonces.

En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el centro en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del IVA, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable¹⁴.

Esta exención no se aplica, siguiendo el tenor de la LIVA, a las siguientes operaciones:

- Servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes, no entendiéndose, en ningún caso, aquí comprendidos los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes. Así no cabría la aplicación de la exención para los servicios de preparación física prestados por un gimnasio o los servicios referentes a la práctica de la hípica.
- Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.
- Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.
- Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso. De este modo no estarían exentos los servicios de confección de comidas, suministro de alimentos, transporte o alojamiento efectuados por terceras personas a quienes, a su vez, presten servicios docentes o educativos exentos del IVA (Resolución de la DGT de 10 de febrero de 1986); o tampoco las ventas de un programa informático realizadas en el marco de un curso impartido por una sociedad (Resolución de la DGT de 12 de abril de 1996).

Igualmente el artículo 7 de la Ley 49/2002 también recoge la exención en el Impuesto sobre Sociedades para esta actividad económica. Sirven, asimismo, los comentarios que hemos hecho con anterioridad respecto del IVA como tributación mínima o necesaria.

Seguidamente la Sexta Directiva menciona la exención a favor de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.

En el ámbito español, el artículo 20. Uno 12º de la LIVA declara la exención para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas por organismos o entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa, incluyendo a los Colegios Profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones Patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades referidos, cumpliendo las siguientes condiciones:

- Se efectúen las mismas directamente a sus miembros, y para la consecución de sus finalidades específicas.

¹⁴ Recogida en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 116-117.

- No se perciba de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. Así cabe la exención para las entregas de revistas, impresos o libros a los miembros colegiados, con carácter accesorio a las prestaciones de servicios específicos del Colegio Profesional, sin contraprestación distinta de las cotizaciones estatutariamente establecidas (Resolución de la DGT de 31 de marzo de 1986¹⁵). Cuestión contradictoria es si la entrega de impresos de certificados médicos, de cuyo pago los Colegios Profesionales obtienen una participación estaría o no exenta de IVA. La Resolución de la DGT de 5 de junio de 1991 indicaba que no, pero la sentencia del TSJ de Navarra de 3 de junio de 1992 indicaba justo lo contrario¹⁶. Y siguiendo la Resolución de la DGT de 5 de marzo de 1997 la exención también alcanza a los servicios prestados por el Colegio Oficial de Aparejadores y arquitectos Técnicos de Madrid, que se financian mediante la denominada cuota de “intervención profesional”, consistentes en un porcentaje de los honorarios que resultan de las tarifas aplicables.
- Y los objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica¹⁷. La Sexta Directiva menciona, además, los objetivos de naturaleza filosófica.

De todos estos objetivos son los de naturaleza cívica los que han planteado mayor complejidad. El Tribunal Económico Administrativo empezó manteniendo una postura restrictiva en este aspecto, llegando a afirmar que cabe entender “en nuestro Derecho como objetivos de naturaleza cívica los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad, y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación de carácter mutua”. En la Resolución de 25 de mayo de 1995 afirmó: “Para definir el concepto de naturaleza cívica, no podemos fundamentarnos en el de asociación de utilidad pública (...), que nos llevaría a subsumir el concepto de objetivos cívicos como entidades declaradas de utilidad pública; que, a los efectos de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, es posible encontrar una referencia precisa del concepto de naturaleza cívica en el Derecho comparado de los países de la Comunidad Económica Europea (...), concretamente, en las legislaciones fiscales del Reino Unido y Francia, en las que se califican como cívicos los objetivos que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que dan mayor cohesión al tejido social¹⁸”.

¹⁵ En Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 124.

¹⁶ Véase más extensamente este tema en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 127-128.

¹⁷ Objetivos de naturaleza cívica no pueden confundirse con asociación de utilidad pública, sino que son los que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que dan mayor cohesión al tejido social, es decir, los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación. Este carácter cívico es el que usualmente se alega. Véase más extensamente esta cuestión en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 127-140.

¹⁸ Recogida por Blázquez Lidoy, A.: “La exención en el IVA del artículo 20. Uno. 12 y las actividades de naturaleza cívica (Comentario a la Sentencia del TS de 15.07.2002)”, *Revista de Estudios Financieros*, núm. 240, 2003, pp. 198-199. De esta interpretación siguieron numerosas Resoluciones negando el carácter de cívico a innumerables asociaciones, entre otras, a una asociación cuyo objetivo estaba constituido para la promoción, desarrollo y práctica del deporte de caza, o una asociación filatélica (p. 199).

Blázquez Lidoy entiende, no obstante, que del concepto que emplean las legislaciones del Reino Unido y Francia no se deriva la consecuencia que extrae el TEA. Los intereses generales protegidos por la ley porque dan mayor cohesión al tejido social no tienen por qué excluir los intereses particulares de grupos de personas, poniendo como ejemplo, una asociación que se crea para enfermos del riñón, lógicamente beneficiará principalmente a estos enfermos para que su propia situación personal mejore, pero, como consecuencia, la de todos los afectados, sean o no asociados, también pueden resultar beneficiada¹⁹.

Más recientemente, el TS, en sentencia de 15 de julio de 2002, abre la exención a todas aquellas asociaciones que además de buscar su propio interés particular traten, por extensión, de beneficiar a la colectividad²⁰.

Esta exención no opera de manera automática, sino que ha de ser reconocida por la AEAT²¹. Las consideraciones que hicimos con anterioridad a este mismo aspecto respecto de las entidades o establecimientos privados de carácter social tienen la misma aplicación aquí.

En relación con esto último, y como ya hemos tenido la ocasión de comprobar, un aspecto muy importante es si la exención en el IVA es o no renunciable²². Es decir, primero la ha de solicitar el sujeto pasivo para que pueda ser reconocida por la AEAT, pero después, ¿puede el sujeto pasivo solicitar la renuncia a la misma para que se coloque en la situación como si no la hubiera solicitado?. La Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004 se refiere a este tema. En ella un Colegio Profesional solicitó esta exención que le fue reconoci-

¹⁹ Blázquez Lidoy, A.: "La exención en el IVA...", *op. Cit.*, pp. 199-200.

²⁰ En concreto afirma: "la Asociación de Amigos del Ferrocarril de Barcelona –conforme a sus estatutos- tiene una finalidad primordial de divulgación de los aspectos históricos, sociales, económicos, técnicos y humanos del ferrocarril y del transporte público en general, urbano e interurbano, de la que derivan los demás a los que no puede negarse su carácter cívico, sin que éste desaparezca por el hecho de que sean los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación, pues ésta es una nota consustancial a todas y por ello no se extingue el beneficio general que la Sociedad obtiene con la evidente acción cultural que producen". En Blázquez Lidoy, A.: *op. Cit.*, p. 202.

²¹ Las exenciones rogadas, como es ésta, son renunciables. Véase, a este respecto, el informe que redactó Arias Velasco, en octubre de 1997, titulado "Las exenciones rogadas del IVA son renunciables (Resoluciones del TEAC de 8 de junio de 1995 y 13 de marzo de 1997)", AEAF. Se apoya este autor en el artículo 6.2. del Código Civil: "La exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia a los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros". De donde se deduce *a contrario sensu* que son renunciables los derechos cuando la renuncia no sea contraria al interés público ni perjudique a terceros.

En sentido contrario, hay quienes opinan que la renuncia a una exención sólo será posible si la ley reguladora de tal beneficio así lo contempla. La Ley 37/1992, sólo prevé la posibilidad de renuncia a las exenciones recogidas en los números 20º, 21º y 22º, del apartado 1, del artículo 20, y no procede para la contemplada en el apartado 12º, aunque para éste la Ley requiera de una previa autorización, autorización que la Ley exige en uso de las facultades que el artículo 13 a. 1 de la Sexta Directiva le otorga a la ley española. Esta autorización sólo tiene el sentido de comprobación por la Administración de que se cumplen los requisitos establecidos por la Ley para disfrutar del beneficio fiscal, dado el carácter obligatorio, no voluntario, de esta exención (Consulta número 2013, de 01 de diciembre de 2003, recogida en la *Revista de Derecho Financiero*, núm. 270, 2004, p. 196).

²² El comentario que vamos a realizar sobre si cabe o no renuncia a la exención en IVA sería aplicable a todos aquellos supuestos en los que la LIVA no contempla la aplicación automática de la exención sino a través de la solicitud del sujeto pasivo y reconocimiento por parte de la Administración Tributaria.

da el 18 de febrero de 1986 y el 30 de diciembre de 2003 manifiesta su propósito de renunciar a la misma, siéndole denegada el 6 de febrero de 2004, entendiendo la Delegación de la AEAT que esta exención no es renunciante. El TEAC le da la razón al sujeto pasivo, opinión que comparto, ya que entiende, en el fundamento de derecho segundo, que “ante la ausencia de una norma que regule expresamente la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 20. Uno. 12º de la LIVA, es preciso acudir a lo que se previene en el artículo 6.2. del Código Civil, a cuyo tenor la renuncia a los derechos reconocidos en la ley sólo será válida cuando no contraríe el interés o el orden público ni perjudique a terceros”.

Se descarta, por evidente, que la renuncia se oponga al interés o el orden público, por lo que la cuestión a dilucidar se centra únicamente en el perjuicio a terceros. “En el caso presente, por medio de la renuncia, si ésta fuese admitida, la entidad estaría en la misma situación que si no hubiese solicitado su reconocimiento, y es evidente que en tal situación no se estarían violentando ni el interés público ni los intereses de terceros; lo primero, porque en caso contrario sería la norma la que hubiera establecido su aplicación automática y lo segundo, porque es la propia dinámica del Impuesto la que vela por el respeto a su neutralidad. En otras palabras, la renuncia a la exención reconocida es equiparable a su no solicitud”.

Esta prestación de servicios, que acabamos de ver que en el IVA la exención no es automática, no se encuentra expresamente contemplada en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Ello quiere decir que no se trataría de una explotación económica, en principio, exenta del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el IVA soportado no deducible si la actividad está exenta en el IVA, sí sería deducible, como mayor importe de la adquisición correspondiente, en la liquidación que la entidad sin fin lucrativo realice por el Impuesto sobre Sociedades.

Por último, en relación con la exención que la Sexta Directiva contempla para las prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física, la normativa española la recogió en el artículo 20. Uno, 13º, de la LIVA, en unos primeros momentos de tal manera que resultó incompatible con la Sexta Directiva, por lo que el Reino de España fue condenado, de manera explícita en virtud de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, ya que condicionaban la exención de los servicios prestados a los socios por los clubs y entidades deportivas a que las cuotas de entrada y periódicas no sobrepasaran determinados límites cuantitativos²³. En esta sentencia, el Tribunal entendió que la normativa española introducía limitaciones a la exención incompatibles con el tenor de la Sexta Directiva.

²³ Arias Velasco, J.: “El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos. Evolución histórica y situación actual”, en *El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*. Monografías AEAF, núm. 14, 1999, p. 51.

En este sentido, la Sexta Directiva reconoce que los Estados miembros puedan subordinar, caso por caso, la concesión de la exención a favor de ciertas actividades de interés general a organismos que no sean de Derecho público, al cumplimiento de una o varias de las condiciones siguientes:

- Los organismos no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas.
- Deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación.
- Deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al IVA.
- Las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

La normativa española, al contemplar esta exención, lo hace de una manera incondicional para los servicios prestados por Entidades de Derecho Público, Federaciones Deportivas, el Comité Olímpico Español o Comité Paralímpico Español, pero no para las entidades privadas, por ejemplo, los clubes deportivos, para los que exige el cumplimiento de unos requisitos subjetivos y de otros requisitos objetivos (la cuota de entrada o periódica no sobrepase una determinada cantidad exigida por la ley). Es este requisito objetivo el que contradice la normativa comunitaria, porque las condiciones que impone la normativa española afectan al propio contenido de la exención, cosa no permitida, en estos términos, por la Sexta Directiva²⁴.

De este modo, la normativa española hubo de modificar la regulación de esta exención. Así, el artículo 4. Dos de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre cumple con la sentencia, y por tanto, la norma española empieza a respetar la Sexta Directiva en este aspecto. En concreto el tenor de este artículo es el siguiente: "Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas²⁵ y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

²⁴ Véase el comentario a esta sentencia en Jiménez Compaired, I.: "La exención de determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte en el IVA", *Civitas, Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 8, 1998, pp. 219-223.

²⁵ La exención no procede, así, respecto de los servicios que se presten al margen de tales prácticas, como por ejemplo, el suministro de comidas o bebidas, o que no estén directamente relacionados con la actividad deportiva o de educación física. Véase a Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 141.

- a) Entidades de Derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social²⁶.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos”.

Esta explotación económica también se encuentra recogida en el artículo 7 de la Ley 49/2002, lo que significa que se encuentra exenta en el Impuesto sobre Sociedades, y así, todos los comentarios que hemos hecho cuando se da esta coincidencia seguirían siendo válidos aquí.

Para finalizar, señalar, por último, la exención que recoge la Sexta Directiva para determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro.

El artículo 20.Uno. 14º de la LIVA, en el ámbito español, recoge esta exención sin mencionar para nada a las entregas de bienes que guarden directa relación con las prestaciones de servicios culturales. La exención alcanza a los siguientes servicios:

- Los propios de bibliotecas, archivos y centros de documentación. Esta exención no se extiende a las operaciones por las que una biblioteca suministre a sus usuarios, mediante contraprestación, fotocopias, diapositivas, transparencias, microfichas o microfilmes de sus fondos bibliográficos, ni tampoco a los suministros de soportes informáticos.
- Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares. La exención no se extiende a la venta de libros, láminas o revistas o a las entregas de materiales tipo souvenirs.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Esta exención sólo se aplica cuando las prestaciones de servicios se lleven a cabo por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social²⁷.

²⁶ Lo mismo hay que decir de esta exención en el sentido de que ha de ser reconocida. Véase el artículo 20.Tres de la LIVA así como los comentarios que hemos hecho a este precepto en este trabajo.

²⁷ Véase aquí también el artículo 20.Tres de la LIVA, así como los comentarios que ya hemos hecho, con la siguiente salvedad: que además es necesario que los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no sean destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones especiales en la prestación de servicios.

Esta actividad económica también se encuentra relacionada en el artículo 7 de la Ley 49/2002 como explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades cuando sea realizada por una entidad sin fin lucrativo. Así volvemos a remitirnos a los comentarios que hemos hecho cuando se han dado estas circunstancias.

3. Tipos impositivos

Los tipos de gravamen constituyen el otro aspecto importante relacionado con la tributación en el IVA de las entidades sin fines lucrativos.

Vamos a partir poniendo encima de la mesa que hay países comunitarios que tienen establecidos un tipo de gravamen cero a actividades que no se quiere que tributen, como es el caso de Holanda, Irlanda o Reino Unido. Un poco más adelante veremos esta excepción.

Esta opción por el tipo de gravamen cero no impide la deducción del IVA soportado, por lo que podría ser una opción válida en nuestro caso.

El artículo 12 de la Sexta Directiva regula los tipos impositivos. En este sentido, señala que el tipo normal lo fijará cada Estado miembro en un porcentaje sobre la base imponible, siendo el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

No obstante, determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios podrán ser sometidas a tipos impositivos incrementados o reducidos. Los tipos reducidos se establecerán “de tal modo que el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultante de la aplicación de tales tipos, permita normalmente deducir la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté autorizada conforme al artículo 17”.

La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre constituye el marco normativo encaminado a armonizar los tipos impositivos en el marco de la Unión Europea. Las principales novedades que introdujo esta Directiva las podemos agrupar en dos. De un lado, las que van a tener un carácter general para todos los Estados miembros; y de otro, las especificidades de situaciones determinadas.

Entre las de carácter general, tenemos:

1. Aplicación de un tipo general único, igual o superior al 15%. España cumple con este aspecto ya que el tipo general es del 16%.
2. Aplicación de uno o dos tipos reducidos, inferiores al 15% sobre determinadas entregas de productos y prestaciones de servicios. Estos tipos no podrán ser inferiores al 5%.
3. Añade el Anexo H a la Sexta Directiva, donde enumera las entregas de bienes y prestaciones de servicios que por razones sociales y culturales podrán disfrutar de la aplicación de tipos reducidos. Los Estados, en caso de que consideren oportuno la aplica-

ción de tipos reducidos, sólo podrán hacerlo sobre las operaciones señaladas en el citado anexo. España ha regulado dos tipos reducidos en los que se recogen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en ese Anexo H.

4. Facultad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a los suministros de gas natural y electricidad.
5. Facultad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
6. Facultad a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a los productos agrícolas no recogidos en el Anexo H.
7. Examen periódico sobre modificaciones en la composición de las operaciones enumeradas en el Anexo H. El Consejo ECOFIN, previo informe de la Comisión, evaluará cada dos años las operaciones incluidas en el Anexo.

En cuanto a las situaciones específicas:

1. Tipo general. Facultad para los Estados miembros que estén obligados a aumentar más de un 2% su tipo general vigente a 1 de enero de 1991 en adecuación a esta Directiva, para poder aplicar un tipo reducido inferior al 5% a los bienes y servicios del Anexo H y, además, para la vivienda, restauración y ropa y calzado para niños. España estuvo en esa situación.
2. Tipos reducidos. Posible aplicación de un tipo reducido inferior al 5% para aquellas operaciones que gozasen de este tipo antes del 1 de enero de 1991, aunque estos bienes y servicios no estuviesen enumerados en el Anexo H.

La Directiva 92/111/CEE, de 14 de diciembre modifica el artículo 12.3. a) de la Sexta Directiva en materia de tipos de gravamen, determinando que "los Estados Miembros podrán aplicar asimismo uno o dos tipos reducidos. Dichos tipos se fijarán en un porcentaje de la base imponible que no podrá ser inferior al 5% y se aplicarán solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H²⁸". Se admiten tipos superiores o iguales al 12% para los bienes y servicios distintos de los contemplados en el Anexo H y que, el 1 de enero de 1991, se beneficiaban de un tipo reducido. Los tipos cero y los tipos muy reducidos (inferiores al 5%) vigentes a 1 de enero de 1991 pueden mantenerse, en principio, hasta 1997. Se suprimen todos los tipos aumentados.

En la propuesta de Directiva de 23 de julio de 2003 queda el tipo normal mínimo en el 15% hasta el 31 de diciembre de 2005. En cambio, para la aplicación de los tipos reducidos se propone una revisión más a fondo. En esta revisión se tiene en cuenta los antecedentes habidos hasta ese momento.

²⁸ Entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a uso social o cultural.

En la Comunicación de 2000 sobre la estrategia para el IVA, la Comisión entendió que la reflexión sobre los tipos reducidos debía ir más allá de una simple modificación del Anexo H, indicándose que se habría de revisar y racionalizar las excepciones aplicables en materia de tipos reducidos de IVA²⁹.

El último Informe fue del 22 de octubre de 2001 en el que se propone:

1. Un tipo reducido próximo al mínimo actual del 5%, aplicable a una lista restringida de bienes y servicios de primera necesidad o que respondan a un objeto social, que podría ser obligatorio.
2. Un tipo reducido de porcentaje más elevado, aplicable a una lista de bienes y servicios que por razones históricas o coyunturales deben someterse a un trato diferenciado en relación con los bienes y servicios sometidos al tipo normal o que responden a otros objetivos.

Y esto sin olvidar que el IVA ha de ser neutral, que se han de definir de manera clara los criterios de aplicación de los tipos reducidos, y bajo la perspectiva, a largo plazo, de una mayor armonización de los tipos junto con una racionalización de las excepciones.

Por otro lado es necesario poner de manifiesto las quejas más frecuentes habidas en relación con la aplicación de tipos reducidos en el IVA. Estas serían:

1. El carácter facultativo de la aplicación de los tipos reducidos.
2. Amplitud de la variación de los tipos reducidos.
3. Mantenimiento del tipo nulo y del tipo superreducido en determinados Estados miembros, mientras que los otros no pueden aplicar esos tipos.
4. Ausencia de definiciones comunitarias de las categorías de bienes y servicios del Anexo H y el carácter exhaustivo de ese Anexo.
5. El carácter incompleto de la aplicación de los tipos reducidos en la medida en que la opción elegida por un Estado miembro no lo obliga a aplicar el tipo reducido a todos los bienes y servicios de la misma categoría.
6. Conflicto entre el principio de unidad de los tipos y la facultad de aplicar tipos reducidos al conjunto de la categoría o parte de la misma.
7. Complejidad resultante de la base permanente o transitoria de las excepciones.

Las líneas generales por las que discurre la propuesta de Directiva de 23 de julio de 2003 pueden resumirse del siguiente modo:

²⁹ La Comisión presentó un primer Informe el 13 de diciembre de 1994 y un segundo Informe el 13 de noviembre de 1997, pero después de esos informes no hizo propuesta alguna que implicara una verdadera revisión del ámbito de aplicación de los tipos reducidos.

1. La Comisión entiende que la reducción de los tipos de IVA no es el mejor método para promocionar determinados bienes o servicios entre los consumidores.
2. El IVA es un impuesto sobre el consumo cuyo objetivo principal es generar ingresos fiscales y el IVA no debería desempeñar el papel de subvención a determinados sectores.
3. Una ampliación del ámbito de aplicación de los tipos reducidos a nuevos sectores conduciría a una desarmonización de los tipos de IVA.

En coherencia con estas directrices la propuesta se fundamenta en:

1. La facultad de aplicar los tipos reducidos no se amplía a nuevas categorías.
2. La facultad de aplicar los tipos reducidos se extiende únicamente a los bienes y servicios contenidos en el Anexo H.
3. Abolir el "tipo parking", que se aplica a bienes y servicios que no figuran en el Anexo H y a los que determinados Estados miembros aplicaban el 1 de enero de 1991 tipo reducido, tipo superreducido o tipo nulo. A estos efectos, se adoptan dos tipos de medidas de carácter transitorio³⁰:
 - a. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo nulo o superreducido, podrán continuar aplicándolos. Sin embargo, si deciden renunciar a esos tipos para los bienes y servicios no incluidos en el Anexo H, podrán aplicar un tipo reducido de un mínimo de 5% (letras a y b del apartado 2 del artículo 28).
 - b. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo reducido a bienes y servicios no incluidos en el Anexo H y deben renunciar al mismo, podrán continuar aplicando un tipo reducido a condición de que sea de un mínimo de 12% (letra e del apartado 2 del artículo 28).
4. Limitar los tipos nulo y superreducidos únicamente a los bienes y servicios incluidos en el Anexo H.

En el Anexo H se acuerda incluir el suministro de electricidad y gas a través de la red de distribución de gas natural y de calor distribuido en red.

Descendiendo ya a nuestro país, España, como acabamos de señalar, regula dos tipos reducidos, uno del 4% y otro del 7%. Estos tipos incluyen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en el Anexo H de la Directiva comunitaria, por lo que la regulación española es una regulación de máximos en lo que a tipos reducidos se refiere. Algunos de los supuestos a los que son de aplicación los tipos reducidos y superreducido en España plantean cierta relación con las exenciones en operaciones interiores. Son

³⁰ El período transitorio finaliza a los diez años, es decir, el 1 de enero de 2010.

casos que no cumplen con los requisitos exigibles para que les sea de aplicación una exención, pero que guardan cierta vinculación con la misma. La actividad no se encuentra exenta, pero se ve beneficiada fiscalmente por la aplicación de estos tipos reducidos, con lo que la tributación que soportan es menor.

4. A modo de comunicación

La poca sintonía que presenta el IVA en relación con el Impuesto sobre Sociedades en esta materia puede venir justificada por las diferentes naturalezas de ambos impuestos. El Impuesto sobre Sociedades se presenta como un impuesto personal y subjetivo en el que las circunstancias del sujeto pasivo tienen mucha transcendencia, tanto a la hora de la configuración del mismo como en el momento de su cuantificación. De este modo, el Impuesto sobre Sociedades va a tener muy en cuenta cómo establecer y exigir la tributación por el mismo a las entidades sin fines lucrativos. No va a prever un régimen general sino que contempla dos: el recogido en la Ley 49/2002 y el previsto para las entidades parcialmente exentas; aunque es al primer grupo al que estamos dedicando este análisis. En cambio, el IVA no se configura como un impuesto ni personal ni subjetivo, lo que significa que las circunstancias de los sujetos pasivos no van a influir para nada ni en el establecimiento ni en la cuantificación del mismo.

Estas diferentes naturalezas hacen posible que en el Impuesto sobre Sociedades se prevea la exención de las rentas que obtengan estas entidades sin ánimo de lucro, mientras que se exija que en el Impuesto sobre el Valor Añadido estas entidades soporten el impuesto en sus adquisiciones y no puedan deducirlos por encontrarse su actividad exenta (exención limitada). En el IVA la protección viene referida a la actividad (entrega de bienes y prestaciones de servicios) y al sujeto que la recibe, y no al sujeto que realiza la entrega de bienes o que presta los servicios.

Conciliar ambas perspectivas sin cambiar o modificar las naturalezas de los respectivos impuestos es una tarea prácticamente imposible. Paliar “en algo” la tributación del IVA en el supuesto de entidades sin fines lucrativos a las que les resulta de aplicación la Ley 49/2002 podría venir por la aplicación de estos tipos reducidos o incluso por una aplicación “hipotética” del tipo cero.

Una opción podría ser que, cuando las prestaciones de servicios de hospitalización, educativa, deportiva, etc., es decir, todas las que hemos analizado en el apartado dedicado a las exenciones, sean realizadas por entidades sin fines lucrativos a las que les resulte de aplicación la Ley 49/2002, no se encuentren dentro de una actividad exenta de IVA sino que se le aplique alguno de los dos tipos reducidos, el 4% o el 7%. En este caso, protegemos, al destinatario de las entregas de bienes y prestaciones de servicios aunque menos que con la exención, y a la entidad sin fin lucrativo porque en este caso del IVA repercutido se podrá deducir el IVA soportado.

No abogamos por la aplicación del tipo cero para este caso ya que las previsiones en cuanto a normativa comunitaria se refiere, tomamos para ello y como ejemplo la propuesta de

Directiva de 23 de julio de 2003, está permitiendo el tipo cero sólo a determinados Estados miembros y para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en el Anexo H, y siempre, con un carácter transitorio previsto que finalice el 1 de enero de 2010 en el que se contempla la desaparición del tipo superreducido y del tipo nulo. En cambio, la aplicación de tipos reducidos por los Estados miembros se contempla, de momento, como una opción más estable, siempre que no existan distorsiones en la competencia. ■



DOCUMENTO

■ **Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el borrador de Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

Atendiendo a la petición realizada por esa Dirección General de Tributos, en relación a la posibilidad de formular observaciones al borrador de Reglamento del IRPF, esta Asociación considera conveniente manifestar las siguientes:

Artículo Único: Incluye una Disposición Transitoria Segunda, en la cual se intenta solventar uno de los grandes problemas aplicativos que plantea la reforma fiscal en vigor desde el 1 de enero de 2007, y que es el hecho de que la Orden Ministerial de módulos, que cada año se aprueba en noviembre del ejercicio en vigor, no se ha publicado todavía para el 2007 como consecuencia de la reforma del IRPF. De manera que hay que resolver varias cuestiones, como la validez de las renunciaciones efectuadas en el mes de diciembre (la Transitoria del Proyecto de reglamento las considera presentadas en período hábil) y el cálculo del período de renuncia, que la Transitoria computa desde el día siguiente a que se publique en el BOE la Orden Ministerial que desarrolla para 2007 el régimen de módulos y el régimen simplificado de IVA.

Cabe señalar que la finalidad de una Disposición Transitoria es, exclusivamente, regular las situaciones intertemporales ligadas a la entrada en vigor de una norma y no solventar los problemas derivados de la tardanza en la adopción de determinadas normas.

Art. 2. Constituye una novedad el desarrollo Reglamentario de la exención de las becas. AEDAF manifiesta su discrepancia en torno al hecho de que se fijen cantidades máximas exentas en determinadas becas públicas, por ejemplo las concedidas para cursar estudios reglados, donde se limita la exención a un “concepto equivalente para poder cursar tales estudios”, cuando precisamente por el carácter público de estas becas hay que presumir que la cuantía de las mismas se limita a lo necesario para sufragar tales estudios y no supo-

nen un enriquecimiento para el preceptor de las mismas. Entendemos que deberían eliminarse estas limitaciones.

Del mismo modo debería eliminarse la referencia a que para gozar de la exención, las becas que sean convocadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002 deben prever como requisito o mérito de forma expresa que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades, puesto que no se debe utilizar las exenciones, que deben estar presididas por exigencias de capacidad económica, para incentivar el acceso a la política de becas de determinados colectivos.

AEDAF considera sin embargo acertado incluir las referencias a que la publicación de la convocatoria de un beca como requisito para su exención pueda hacerse a través de una página web.

Art. 3. AEDAF considera que la divulgación pública de una obra premiada no supone, en ningún caso, cesión de la explotación económica por parte del premiado y, por tanto, debe eliminarse el límite temporal de seis meses previsto en este precepto.

No se comprende porqué el anuncio de la convocatoria de los premios que pretenden reconocer la exención no puede hacerse a través de una página web.

Al tiempo, no se regula la duración máxima del procedimiento para la declaración de exención de un premio literario, ni tampoco las consecuencias de la inactividad de la Administración, que para AEDAF debería ser el silencio positivo. No regular los efectos de la inactividad administrativa supone una vulneración del artículo 104,3 de la Ley 58/2003, General Tributario, que dice “en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda”.

Art. 6. Se observa una inaceptable restricción en la exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. Se mantiene el límite de 60.100 euros, que no ha sido objeto de actualización en los últimos seis años

Para las retribuciones diferentes a las específicas se establece una regla de prorrateo que tendrá en cuenta “el número total de días del año”, en lugar de tener en cuenta sólo los días laborales.

Además, el Proyecto de Reglamento vuelve a traer a colación el concepto de “ventaja o utilidad”, al que ya acudió la Ley de Prevención del Fraude, al tratar la deducibilidad de los gastos en concepto de servicios entre entidades. Se exige que la ventaja sea para la destinataria, lo que podría entenderse como que la renta no estará exenta cuando la ventaja sea para el grupo internacional en su conjunto (por ejemplo, el apoyo a la gestión). El Proyecto de Reglamento viene a consolidar el discutible criterio de las Consultas de la DGT.

Art. 7. Reiteramos algo que en su momento dijimos respecto al Reglamento actualmente vigente, regulado en el art. 6 del RD 1775 /2004, y es que resulta aceptable que se permita en el caso de rendimientos derivados de la cesión de explotación de los derechos de autor que se opte por imputar el anticipo a cuenta a medida que vayan devengándose los derechos, pero ello puede suponer una discriminación de los autores y escritores frente a otros profesionales que también perciben anticipos por otros conceptos, y no se les permite esta alternativa de imputación temporal.

Art. 8. Resulta plausible que se haya incorporado al texto del Reglamento la definición de valores o participaciones homogéneos, procedente del art. 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones de ofertas porque ello mejora la sistemática del texto normativo.

Art. 9. Resulta criticable, y a juicio de AEDAF, constituye un exceso reglamentario, el calificar como dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban funcionarios, personal al servicio de la Administración del Estado y todo tipo de empleados de empresas con destino en el extranjero, “sobre las retribuciones totales con obtendrían de hallarse situados en España”. Se introduce una exención que pretende incentivar la modalidad geográfica de los trabajadores, pero que no se justifica desde la perspectiva de la justicia tributaria, puesto que no tiene sentido dejar libre de tributación un exceso de renta que en realidad se ha obtenido, creando además un tratamiento desigual con los trabajadores que perciben toda su renta en España y afectando a la neutralidad del Impuesto.

No se actualizan los límites cuantitativos.

Art. 13. La imputación temporal de los saldos de dudoso cobro del art. 13 e) del reglamento, obligando a computarlos como ingreso el ejercicio en que se cobren, choca frontalmente con la regulación de la imputación temporal regulada en el art. 14.1.a) de la ley, sin que, en caso de que se cobren por vía extrajudicial, sea de aplicación la regla especial del párrafo 2 de dicho artículo 14 de la Ley del Impuesto.

Art. 16. Se hace depender la aplicación de un incentivo fiscal como la reducción del art. 23,2 de la Ley del Impuesto del IRPF para arrendamientos a personas con edades comprendidas entre los 18 y los 35 años, del suministro por parte del arrendatario de una certificación que incluya una declaración de tener esa edad; además de que no se fijan las consecuencias jurídicas de la negativa del arrendatario a facilitar esa certificación, creemos que bastaría con aportar copia del contrato de arrendamiento con copia del DNI del arrendatario, para poder comprobar la circunstancia de la edad del mismo.

Art. 19, 2º: El incumplimiento de cualquiera de las limitaciones en relación con el ejercicio de los derechos económicos que se establece en la Disposición Adicional Primera del TR de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones no es, en sí misma, una movilización de las provisiones y equiparla automáticamente a esta puede vulnerar el principio de proporcionalidad.

Art. 22, 4º. Se sigue vetando la regla, apuntada en la ley, de que los automóviles de turismo, ciclomotores o motocicletas sean bienes completamente afectos a la actividad empresarial acreditando su utilización para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante. Ello dificulta enormemente la consideración de los vehículos automóviles no rotulados como bienes afectos. Desde AEDAF propugnamos una fórmula semejante a la que existe en el IVA, en la que se presume una afectación del 50 por 100.

Art. 25, I. Debería dispensarse un tratamiento a la irregularidad de las subvenciones de capital basado en el Plan General de Contabilidad y descartando la aplicación a las mismas de la reducción del art. 32, I de la Ley 35/2006, del IRPF. Por eso, cuando se trate de subvenciones de capital para la adquisición de activos no amortizables debería preverse un criterio especial de imputación basado en diferir la imputación al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

Art. 26. Este precepto recoge los requisitos que deben reunir ciertos contribuyentes que obtienen rendimientos de actividades económicas en régimen de estimación directa para que les resulten aplicables las reducciones por rendimientos de trabajo. Se trataría de una incongruencia de la ley al extender una reducción establecida a favor de los rendimientos de trabajo (y que se justifican por las especiales características de las rentas de trabajo, que justifican que se les dispense un trato fiscal benévolo) a sujetos que no perciben tales rendimientos, lo que no es más que una nueva expresión del contrasentido que supone la figura del autónomo dependiente previsto en el Anteproyecto del Estatuto del Trabajador Autónomo.

Dadas las cuantías de las reducciones legales pudiera compensar en muchos casos la opción por la modalidad simplificada.

Art. 28,2: No resulta aceptable la previsión añadida en este precepto, según la cual cuando en el año inmediatamente anterior no se hubiera ejercido actividad alguna se determinará el rendimiento neto por la modalidad directa simplificada, salvo renuncia. Se trata de una presunción legal que no tiene sentido jurídico, y debería eliminarse.

Ya figura en la redacción del art. 26.2 del R.D. 1775/2004

Art. 32: Aunque en este punto el Reglamento no hace otra cosa que recoger una previsión que ya se contenía en la ley de Prevención del Fraude, debemos manifestarnos en contra de la posibilidad (contenida en el segundo párrafo de la Disposición Adicional Segunda de la ley de Prevención del Fraude) de calcular los límites de exclusión del método de estimación objetiva teniendo en cuenta no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes. La regulación está llena de inconcreciones que el Reglamento no aclara; por ejemplo no se fija un “pariente de referencia”, no se exige que las actividades de los otros familiares estén en relación con la de ese pariente, lo cual puede llevar al absurdo de penalizar a un grupo familiar donde sus miembros son todos autónomos, aunque sus actividades no tengan ninguna relación entre sí. Tampoco se aclara si los ascendientes y descen-

dientes, cuyo volumen de actividades se tendrá en cuenta, habrán de serlo “en línea recta” o “colateral”, o si solamente serán por consanguinidad o se incluyen también los parientes por afinidad.

Art. 39,3: Se recoge en este precepto el desarrollo reglamentario de la previsión, también contenida en la Ley de Prevención del Fraude, de tomar en consideración a efectos de módulos las actividades desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de estos parientes. En este supuesto, la norma sí parece haberse percatado de la necesidad de hacer referencia a una identidad entre la actividad de los empresarios en módulos y las entidades en régimen de atribución a través de las que actúan ellos o sus parientes, definiendo la identidad a partir de la similitud de Grupo en las Tarifas del IAE, aprobadas por Real Decreto-Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Y así, la AEDAF ya destacó en su momento el efecto perturbador que respecto a las entidades en atribución de rentas más típicas (las comunidades de bienes) tiene el hecho de que la Regla 3ª, 3 del Real Decreto-Legislativo 1175/1990 obligue a que las mismas, cuando ejercen una actividad profesional clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, deban matricularse y tributar (si no están exentas) por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera. Ello puede suponer que el autónomo profesional y la comunidad de bienes de sus parientes, realizando una actividad semejante, estén dados de alta en Grupos distintos, frustrándose la identidad de actividades que la norma pretende fijar.

Tampoco se aclara adecuadamente qué se entiende por existencia de una *dirección común*. Como ya hemos dicho, la existencia de una dirección común supone el ejercicio de funciones de dirección por un sujeto, y sobre esta cuestión existe una contradictoria doctrina administrativa respecto a otras cuestiones tributarias de gran actualidad, como, por ejemplo, los requisitos para la exención de participaciones de empresas familiares en el art. 4, ocho, Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Tomando en consideración las dudas interpretativas que ha planteado el concepto “funciones de dirección”, la norma debería aclarar cuáles son esas funciones y cómo se determinan; ¿basta ejercer un cargo directivo o es necesario acreditar que se realizan “actos normales de gestión empresarial”? Ni tampoco resulta aclarada la referencia al requisito de que se compartan *medios personales o materiales*, en tanto no se despeja la duda de si el compartir estos medios es un indicio de *dirección común* o es una exigencia a mayores para el cómputo conjunto a efectos de exclusión.

Art. 41. En la exención por reinversión por plusvalías se flexibiliza, en este caso acertadamente, el concepto de vivienda habitual, para permitir beneficiarse de la exención de la plusvalía generada en la venta si se invierte en la adquisición o mejora de una nueva vivienda habitual, aunque la primera vivienda la hubiera abandonado un año antes del momento de la venta.

Art. 48. No se entiende la razón de la rebaja porcentual de los descuentos del 20% al 15%, sobre todo si se establece, además, un límite absoluto de 1.000 euros anuales.

Art. 49. Parece excesivamente riguroso definir el requisito de que los planes de previsión asegurados tengan como cobertura principal la jubilación exclusivamente sobre la base de que la provisión matemática para jubilación alcance el triple de las primas satisfechas. Al margen de que el triple parezca una cifra excesiva, creemos que en los casos en que no se alcance esta magnitud debería poder acreditarse que la cobertura principal es la jubilación atendiendo a otros indicios. Definir la cobertura principal de jubilación sólo sobre la base de una provisión matemática que sea el triple de las primas podría reducir el ámbito de aplicación de las reducciones y forzar la consecución de esquemas aseguradores que persigan esa calificación en detrimento de otras soluciones.

Por otro lado el artículo es excesivamente farragoso y entra a regular cuestiones que no son propias del régimen fiscal de las planes de previsión asegurados.

Art. 51. Con acierto, el Reglamento introduce una referencia a los aspectos procedimentales de la posibilidad de solicitar que los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible lo sean en los cinco ejercicios siguientes. Como hemos dicho con relación a otros supuestos, consideramos que se debe entender que si la solicitud no es atendida en un plazo (que de no fijarse tendría que ser el de seis meses, señalado en el artículo 104,1 de la Ley 58/2003, General Tributaria),_debería considerarse positivo el silencio administrativo.

Art. 52. Se pretende desarrollar el procedimiento a que hace referencia el art. 94 de la Ley del IRPF referido a la tributación de la transmisión de participaciones en entidades de inversión colectiva en lo atinente a la determinación del número de socios que, según el artículo 94,1, a), 2ª de la Ley 35/2006 del IRPF será como mínimo de 500. En el caso de instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 85/611/CEE, el mecanismo para determinar el número de socios parte de los datos en poder de la Comisión Nacional del Mercado de Valores reflejados en la última comunicación anual anterior a la fecha de transmisión o reembolso. Se fija la carga de formular esa comunicación a “una única entidad comercializadora con establecimiento en España designada a tal efecto por la institución de inversión colectiva o su gestora, referida a cada compartimiento o subfondo registrado”. El Reglamento debería establecer alguna previsión para el caso de que la entidad no hubiera designado dicha institución o gestora, a los efectos de determinar si se prueba la existencia de los socios por otros mecanismos o si el incumplimiento de este requisito exclusivamente mercantil afecta al régimen tributario de la enajenación de participaciones, en especial, al régimen de diferimiento del artículo 94,1, a) de la Ley de IRPF.

Además, para los contribuyentes que quieran beneficiarse de este régimen de diferimiento, se establece el deber de comunicar documentalmente a las entidades a través de las cuales se realicen las operaciones que en los doce meses anteriores a la fecha de la operación no se participó en más del 5 por 100 del capital de la institución. Debería precisar-

se algunas características básicas de esa documentación, que normalmente será una certificación de la entidad inversora.

Art. 53. Se pretende desarrollar el procedimiento a que hace referencia el art. 94 de la Ley del IRPF referido a la tributación de la transmisión de participaciones en entidades de inversión colectiva en lo atinente a la determinación del número de socios que, según el artículo 94,1, a), 2ª de la Ley 35/2006 del IRPF será como mínimo de 500. En el caso de instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 85/611/CEE, el mecanismo para determinar el número de socios parte de los datos en poder de la Comisión Nacional del Mercado de Valores reflejados en la última comunicación anual anterior a la fecha de transmisión o reembolso. Se fija la carga de formular esa comunicación a “una única entidad comercializadora con establecimiento en España designada a tal efecto por la institución de inversión colectiva o su gestora, referida a cada compartimiento o subfondo registrado”. El Reglamento debería establecer alguna previsión para el caso de que la entidad no hubiera designado dicha institución o gestora, a los efectos de determinar si se prueba la existencia de los socios por otros mecanismos o si el incumplimiento de este requisito exclusivamente mercantil afecta al régimen tributario de la enajenación de participaciones, en especial, al régimen de diferimiento del artículo 94,1, a) de la Ley de IRPF.

Además, para los contribuyentes que quieran beneficiarse de este régimen de diferimiento, se establece el deber de comunicar documentalmente a las entidades a través de las cuales se realicen las operaciones que en los doce meses anteriores a la fecha de la operación no se participó en más del 5 por 100 del capital de la institución. Debería precisarse algunas características básicas de esa documentación, que normalmente será una certificación de la entidad inversora.

Art. 55.4: La adición reglamentaria debiera referir el plazo a los dos años anteriores a la fecha de transmisión para así conciliar este plazo con el periodo de reinversión.

Art. 60: En el párrafo 2, a) se dispone que la adición de las deducciones incorrectamente practicadas por pérdida del derecho a deducir se añadirán en su totalidad a la cuota líquida estatal. Entendemos que deberían añadirse proporcionalmente a la cuota estatal y a la cuota autonómica, reintegrándose a esta mediante su adición al tramo autonómico de la deducción por adquisición de vivienda habitual contemplado en el art. 78 de la Ley 35/2006, del IRPF.

Art. 64. En los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España, se pueden producir “acumulaciones” de rentas causantes de excesos de progresividad. Debería preverse un mecanismo corrector de la posible irregularidad de estas rentas.

Art. 65. Se determina que sólo se instará la rectificación del borrador de declaración, sin necesidad de presentar la correspondiente autoliquidación, cuando el particular considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos, sin que la rectificación puede suponer la inclusión de rentas distintas de las enumeradas en el artículo 8 de la Ley del Impuesto. AEDAF

entiende que, para garantizar la operatividad del borrador de declaración debería habilitarse un procedimiento de rectificación del mismo, que afectase a datos sustantivos y cumpliera la función de evitar la presentación de la autoliquidación, limitando las obligaciones formales de los contribuyentes.

Art. 72. Precepto que se incluye dentro del Capítulo II, que desarrolla el régimen reglamentario de las obligaciones de información. El reglamento creemos que hace una regulación abusiva de la obtención de información de suministro que a veces deriva en una presión fiscal indirecta injustificada para ciertos sujetos o colectivos. Muestra de ello es este artículo que obliga a todos los titulares de patrimonios protegidos a que realicen una declaración informativa de las aportaciones recibidas. Creemos que esta obligación debe suprimirse y requerir a los discapacitados, titulares de patrimonios protegidos, esos datos a requerimiento de la Administración, como obligación de información de terceros y con ocasión de las comprobaciones que se realicen ante los contribuyentes que hayan declarado haber realizado tales aportaciones.

Art. 76: A la hora de regular la obligación de practicar retenciones, el precepto vuelve a incluir la regla, del todo punto lógica, de que las rentas exentas no serán objeto de retención. Se añade una excepción; la exención establecida en el artículo 7 y) de la Ley 35/2006, del IRPF, esto es, la exención de los primeros 1.500 euros percibidos en concepto de dividendo. La solución es someter a retención todos los dividendos, incluso los exentos, por la sencilla razón de que una entidad que satisface dividendos no sabe si la cuantía total de los mismos que va a percibir el socio superará o no la cifra de 1.500 euros. Como consecuencia, se va a producir una situación que, en teoría es la que la ley quiere evitar y que AEDAF viene denunciando; se practicarán retenciones a sujetos exentos que habrá que devolver y se producirán una gran cantidad de declaraciones con derecho a devolución.

Es verdad que cada sociedad que satisface dividendos no sabe, aisladamente, si la cifra total de los mismos que percibirá el socio superará o no los 1.500 euros. Pero, teniendo en cuenta que la gran mayoría de los ahorradores no superan esas cifra en concepto de dividendos, la solución más adecuada no parece ser “retener a todo el mundo”, para que luego todos tengan que pedir la devolución, sobre todo si tenemos en cuenta que el porcentaje de la retención y la del tipo definitivo que se aplica a los dividendos coincide (18 por 100). Por tanto, podría emplearse otra fórmula como calcular si hay que retener o no en función de si en los últimos ejercicios (por ejemplo, en los últimos tres) se han obtenido dividendos por encima de la cifra de 1.500 euros.

En su párrafo 3 este artículo relaciona las rentas que no serán objeto de retención. Y en este punto el precepto no es criticable por lo que dice sino por lo que no dice; AEDAF se suma a la opinión mayoritaria según la cual deberían eximirse de retención a cuenta en el IRPF los activos financieros de rendimiento implícito que se negocian en mercados secundarios oficiales españoles, ya que dichos mercados a través de sus operadores aportan suficientes elementos de información a la Administración. No tiene sentido que esta exención de retención se haya reconocido respecto a los activos de rendimiento explícito repre-

sentados mediante anotaciones en cuenta y negociados en un mercado secundario oficial español. Esta exención de retención favorecería la negociación de ciertos títulos cuya difusión no es conveniente obstaculizar desde el punto de vista fiscal, como es el caso de los certificados cotizados, que la doctrina de la Dirección General de Tributos asimila en su tributación a los pagarés, letras del tesoro y otros instrumentos de deuda cupón cero.

Art. 77. AEDAF entiende que debe suprimirse la previsión contenida en el apartado 2, párrafo 5º, donde se obliga al socio o partícipe que efectúe una transmisión de participaciones en fondos de inversión o entidades de inversión colectiva u obtenga un reembolso, a efectuar un pago a cuenta cuando no proceda la práctica de retención. En los casos previstos en estos preceptos la exención de retención no debe suponer la obligación a mayores de efectuar un pago a cuenta por parte del partícipe que transmite, pues supone trasladarle una obligación más allá de los términos legales. Y el pago a cuenta, como obligación tributaria, no puede establecerse por una norma de rango reglamentario.

Art. 86.3, letra a): No se explica la razón de elevar del 35% al 43% el porcentaje de la cuota de retención, haciéndolo menos operativo el límite máximo.

Art. 89. El sistema de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador puede colisionar con las exigencias de intimidad, como ya se ha pronunciado AEDAF en más de una ocasión. El Reglamento incluye algunos supuestos especialmente sensibles, como la obligación de suministrar al pagador el importe de una pensión compensatoria, tal como recoge el art. 84, 3, e). El sistema quizás debería modificarse por un mecanismo en el cual fuese la Administración la que calculase las bases de las retenciones a partir de los datos que facilitarían los sujetos pasivos, garantizándose de este modo la confidencialidad de los mismos.

Art. 90. Se lleva a cabo una regulación pormenorizada del procedimiento para determinar el importe total de retenciones y el tipo de retención a contribuyentes que perciben rentas pasivas. AEDAF entiende que se trata de una regulación aceptable, aunque con algún punto discutible, como por ejemplo, el rechazar completamente la revocación por parte del contribuyente de su opción por la determinación del tipo de retención por este procedimiento. Creemos que la posibilidad de solicitar la revocación tendría que admitirse, incluso aunque se haya dado traslado a los pagadores de la comunicación remitida por la Administración tributaria, al menos en aquellos casos evidentes de error de hecho.

Art. 91. Aunque el Reglamento lleva a cabo una plausible clasificación de los rendimientos de capital mobiliario y una diferenciación acertada entre los de rendimiento implícito y explícito no es en sede de determinación de la cantidad a retener donde debe hacerse esta clasificación. La clasificación de los distintos tipos de rendimientos de capital mobiliario (implícitos, explícitos y mixtos) debería trasladarse a la Subsección Segunda de la Sección Segunda del Capítulo II.

Art. 92. Resulta desproporcionada la exigencia de acreditar la previa adquisición de los activos financieros con rendimiento explícito que vayan a ser objeto de retención y sobre

cuyo importe deba practicarse retención. En la medida en que la transmisión se realice ante fedatario público la previa adquisición ya quedará acreditada en el acto mismo de la enajenación de los activos. Recordemos que la proporcionalidad cuenta, entre sus vertientes con la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad y que la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La medida no parece muy útil. Entendemos que la certificación acreditativa de la adquisición debe tener un valor de prueba a los exclusivos efectos de acreditar el valor de adquisición.

Por el contrario, el Reglamento opta por determinar que los fedatarios públicos se abstendrán de mediar mientras no se justifique la intervención, lo que supone una intervención excesiva en el ámbito de la actividad profesional de éstos, establecida, además, a través de una norma de rango reglamentario.

Art. 95. El párrafo 2 de este precepto establece que en el caso de rendimientos de capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación de retener nacerá en el momento de la transmisión, amortización o reembolso. Sin embargo, en el caso en que se aplaze el cobro del precio debería acudirse a la regla general de imputación de operaciones a plazo o con precio aplazado, contenida en el artículo de la 12,2, d) de la Ley 35/2006 del IRPF y que permite al sujeto pasivo optar por imputar proporcionalmente a medida que las rentas sean exigibles, criterio que debería aplicarse también a la determinación de las cuantías a retener cuando los rendimientos implícitos de capital se percibiesen de esta forma.

Art. 96. En el párrafo 6º se desarrolla el régimen de la nueva retención del 1 por 100 que deberán soportar ciertos perceptores de rendimientos de actividades económicas. Nuestra postura es poco favorable a esta nueva obligación tributaria, creada con la única y confesada finalidad de introducir un mecanismo de control. Como hemos dicho en nuestro Informe sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, no se justifican las obligaciones tributarias diseñadas por exclusivas motivaciones de control fiscal. Pero además, el Reglamento no pone fin a la situación de incertidumbre derivada de que todavía no se han publicado la Orden de *módulos* que permiten a los contribuyentes renunciar al sistema y, por tanto, la nueva retención no será operativa hasta que tal Orden se apruebe. Tal operación debería ser simultánea con este Reglamento. Mientras tanto consideramos que la nueva retención del 1 por 100 resulta inaplicable.

Finalmente, así parece haberlo entendido el Reglamento, ya que en su Disposición Transitoria Sexta dispone que no procederá la práctica de la retención hasta que no finalice el plazo del período de renuncia, que la Transitoria Segunda computa desde el día siguiente a que se publique en el BOE la Orden Ministerial que desarrolla para 2007 el régimen de módulos y el régimen simplificado de IVA.

Art. 109. En su párrafo 5º se apodera al Ministerio de Hacienda para determinar los supuestos en que los obligados tributarios estarán obligados a presentar sus retenciones e ingresos a cuenta por medios telemáticos. Se trata una habilitación demasiado amplio, que

permitiría que el Ministro mediante Orden extendiese a todos los obligados tributarios esta obligación en forma telemático, lo que a todas luces sería desproporcionado. Para conjurar este riesgo, la AEDAF propone que el Reglamento fije un límite mínimo basado en el volumen de operaciones a partir del cual el Ministro podría establecer la obligación de presentar las declaraciones mediante medios telemáticos.

Art. 115. Se regula, con más luces que sombras, la opción de los *impatriados* por tributar en España como no residentes. Lo más aceptable es que el Reglamento parece inclinarse por la interpretación más razonable del régimen de los *impatriados*, al concebir al *impatriado* que se acoge a la opción de la Ley del IRPF como residente fiscal en España en cuanto que este hecho se convierte en condición necesaria para que le sea de aplicación la Ley del IRPF, aunque se trata de una situación paradójica, en la cual nos encontramos con sujeto que será residente fiscal en España pero contribuyente del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. No hubiera estado de más, sin embargo, haber modificado la normativa de este último impuesto para incluir como contribuyentes del mismo a los *impatriados* que hubiesen optado por tributar como no residentes. Como consecuencia de ello, el Reglamento asume con acierto la idea de que este régimen supondrá aplicar las reglas de determinación de la base y la cuota del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español. Lo que, al tiempo, supone rechazar que el *impatriado* aplique el Impuesto de No Residentes por todas sus rentas mundiales. Es decir, se confirma que el *impatriado* es residente, lo que se demuestra con el hecho de que pueda solicitar la certificación de residente, tal y como proclama el art. 121 del propio Reglamento.

Sin embargo, AEDAF considera que se deberían introducir algunos ajustes en el desarrollo reglamentario de esta opción.

Art. 116. La Duración debería modificarse para que se considere período impositivo en el que el contribuyente adquiere su residencia fiscal en España el del desplazamiento y no el primer período de más de 183 días en el primer año natural, como recoge este precepto.

Art. 118. El párrafo 3 dispone que los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación. AEDAF considera que, teniendo en cuenta que la opción se contempla con una duración de cinco años a contar desde el traslado a España, deberían permitirse volver a optar pero sólo por el período que quedó pendiente hasta contemplar este plazo de cinco en el momento de la renuncia.

Art. 119. En el párrafo segundo se atribuye al *impatriado* que hubiese sido excluido del régimen especial por la concurrencia de alguna de las circunstancias que determinan tal exclusión comunicar tal exclusión en el plazo de un mes a la Administración tributaria. Se trata de una situación insólita en el supuesto de un incumplimiento, que debería apreciarse de oficio. La previsión de esta comunicación, según AEDAF, debe eliminarse.

Disposición Adicional Segunda. Se desarrolla el procedimiento de acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal.

Se trata de un procedimiento muy parecido al de aprobación de planes de amortización previsto en el art. 5 del RD 1777/2004, de 30 de julio que regula el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Incluye también la previsión de silencio positivo, pero, a diferencia del procedimiento de aprobaciones de planes de amortización, el plazo máximo de resolución es de seis meses en lugar de tres. AEDAF propone que se aplique también al procedimiento para adoptar acuerdos de valoración de retribuciones laborales en especie el plazo de resolución más reducido de tres meses.

Disposición Transitoria Primera: AEDAF considera que, a la hora de fijar el plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrollada por contribuyentes que determinasen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva y en reinversiones anteriores a 1 de enero de 1998, debería presumirse que tal plazo de permanencia coincide con la vida útil del activo, salvo prueba en contra, suprimiéndose la referencia al plazo general de siete años. ■



DOCUMENTO

■ **Notas de la Asociación Española de Asesores Fiscales al Proyecto de Orden por el que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pago fraccionados a cuenta del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio**

■ Gabinete de Estudios AEDAF

En primer lugar, la Presentación de este Proyecto de Orden vuelve a recordar problemas derivados de la entrada en vigor de la nueva retención aplicable a ciertas actividades en régimen de estimación objetiva.

Conviene recordar que el Reglamento del IRPF, modificado por RD 1576/2006, de 22 de diciembre, difiere la entrada en vigor de la obligación de practicar esta retención, hasta el instante en que hubiese transcurrido íntegramente el plazo de renuncia a la aplicación del régimen de estimación objetiva y régimen simplificado de IVA. El Reglamento calificaba como presentadas en período hábil las renunciaciones efectuadas en el mes de diciembre de 2006, aunque proponía un cálculo para el período de renuncia, que la Transitoria Segunda del Reglamento computa desde el día siguiente a que se publique en el BOE la Orden Ministerial que desarrolla para 2007 el régimen de módulos y el régimen simplificado de IVA. En suma, la regla, como recuerda la Exposición de Motivos del Proyecto de esta Orden Ministerial es que la retención no se empiece a aplicar hasta que haya transcurrido el plazo de renuncia.

Independientemente de esto, el presente Proyecto de Orden Ministerial procede a regular un nuevo modelo 131 de pago fraccionado a cuenta del IRPF correspondiente a actividades económicas que determinen su rendimiento neto en el método de estimación

objetiva, sin que antes se hubiesen clarificado las dudas acerca del momento exacto en que la nueva retención de módulos deba aplicarse.

En cualquier caso, entre los aspectos positivos incorporados al nuevo documento está el hecho de que se puedan deducir las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el trimestre por los titulares de las actividades, consignando en el propio modelo el saldo negativo. Si bien esta novedad parece inspirada en la pura lógica, sí tiene algún efecto colateral; los pagos fraccionados de cada uno de los trimestres del mismo ejercicio con relación a las actividades cuyos rendimientos se someten a retención o ingreso a cuenta podrán ser diferentes, lo que impedirá utilizar como medio de pago de la deuda consignada en el impreso 131, el procedimiento de domiciliación bancaria ante las entidades de depósito que prestan el servicio de recaudación. Como consecuencia de ello, la aprobación del nuevo modelo 131 lleva aparejada la fijación de las condiciones para la domiciliación en entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria como medio de pago resultante de los modelos 131 y 310, plenamente válido.

Una segunda cuestión se refiere a la presentación de modelos por medios telemáticos. El Proyecto de Orden actúa con la finalidad de generalizar a todos los obligados las facilidades para esta presentación. Así se recoge en el art. 11 del Proyecto de Orden Ministerial. Surge aquí el problema, que necesita de una pronta regulación, de la condición en que actúa el asesor fiscal que presenta estas declaraciones telemáticas. Y se trata de un problema puesto que, a diferencia de lo que ocurre en la presentación de documentos en papel, la presentación telemática exige del asesor la realización de una labor de digitalización del documento que es algo más que la mera actividad del asesor fiscal como intermediario entre el cliente y la Administración. Por eso cabe aclarar si con tal actuación de presentación telemática, el asesor actúa como representante. Y, de paso, clarificar en la propia Ley General Tributaria, y a través de una reforma general, los distintos niveles de representación tributaria con que puede actuar un asesor fiscal.

Por último, se dispone que los modelos 131 y 310 y 130 no incorporarán los datos relativos al domicilio del declarante, aduciendo la Exposición de Motivos, "que estos modelos carecen de trascendencia censal". Sin embargo, a juicio de AEDAF, se trata de una medida para impedir modificar el domicilio fiscal a través de estos formularios. Lo cual no resulta aceptable, porque en materia de domicilio debe prevalecer una regla espiritualista y teleológica, conforme a la cual lo fundamental es garantizar que la Administración conozca el lugar que constituye la sede del sujeto, para, por ejemplo, notificar correctamente. Y si lo fundamental es facilitar que la Administración conozca el domicilio, habrá que admitir que el particular puede comunicarlo por cualquier medio, sin poner cortapisas formalistas. La previsión de no incluir datos relativos al domicilio en estos modelos debe suprimirse. ■

20 de febrero de 2007.

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Jurisprudencia



Selección de Jurisprudencia



Asociación Española de

Asesores Fiscales



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2)

■ Sentencia de 30 de enero de 2007
Recurso de Casación núm. 7175/2001

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

Derivación de responsabilidad a los administradores. Cese efectivo de la sociedad en su actividad.

La derivación de responsabilidad hacia los administradores de entidades que hayan cesado en sus actividades está sujeta al efectivo cese en el funcionamiento de la entidad, lo que se debe verificar no sólo en el momento en que se llevaron a efecto las actuaciones recaudatorias, sino que la "desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva, no bastando una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades, aunque dicha exigencia ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas". Con esta argumentación, el Tribunal desestima el recurso interpuesto por el abogado del Estado.

Fundamentos de derecho

Primero.- ... El acuerdo de derivación, adoptado al amparo del art. 40.1, párrafo segundo de la Ley General Tributaria de 1963, argumentaba que no constaba que Royal Inmobiliaria, SA hubiera sido disuelta y liquidada, y que no había presentado declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio fiscal de 1991, ni había satisfecho ningún rendimiento del trabajo durante los ejercicios fiscales de 1991 y 1992, no habiendo llevado tampoco a cabo ninguna operación de las que constituían su objeto social durante dicho período, según se desprendía de las declaraciones-liquidaciones presentadas por los conceptos de IRPF e IVA, por lo que había cesado de hecho en toda actividad mercantil.

Sin embargo, esta valoración no fue compartida por la Sala de instancia por entender que constaba acreditado en el expediente y en autos, por un lado, que la entidad deudora había presentado declaración-liquidación por el Impuesto de Sociedades de los años 1991, 1994, 1995, 1996 y 1997; declaración trimestral sobre el IVA relativa al 1º, 2º, 3º y 4º trimestre de 1993,

así como balance y declaración anual de IVA de dicho ejercicio, modelo 390, y abonado los recibos del Impuesto de Actividades Económicas de los años 1993, 1994, 1995, 1996 y 1997; y, por otro, el Acta del Consejo de 20 de junio de 1991, en el que se propone la ampliación del objeto social de la sociedad, lo que posteriormente se llevó a cabo, como se desprendía de la nota simple del Registro Mercantil, por escritura de 25 de mayo de 1992, así como una fotocopia de resguardo de alta en la empresa de D. Pedro Antonio, de 3 de junio de 1993, circunstancias que eran indicativas, a juicio de la Sala, de que la sociedad deudora lejos de cesar en su actividad había seguido, tras un período de crisis o de disminución de actividad, en el ejercicio de la misma, no pudiendo equipararse dicho nivel mínimo de actuaciones con el cese de actividad a los efectos del párrafo segundo del art. 40.1 de la Ley General Tributaria.

Segundo.- El Abogado del Estado invoca en su recurso que la sentencia recurrida infringe el art. 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, cuyo párrafo 2º establecía lo siguiente:

«Asimismo serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas».

Para combatir la conclusión a la que llega la sentencia de que no existió cese en el ejercicio de la actividad por parte de Royal Inmobiliaria, SA, la representación estatal pretende la integración de los hechos probados, haciendo mención de la previsión del art. 88.3 de la Ley de la Jurisdicción.

Considera necesario que se tome en consideración la diligencia de la Recaudación de Tributos de fecha 12 de febrero de 1993, tres meses antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, que obra en las actuaciones, en la que el representante de Royal Inmobiliaria, SA, manifiesta que «la sociedad a esta fecha no tiene ninguna actividad y que carece de bienes en su activo; y tampoco a la fecha de las actas incoadas».

Por otra parte, sostiene que las declaraciones por el Impuesto de Sociedades de los años 1994 a 1997, así como lo relativo al Impuesto de Actividades Económicas a partir de 1993, no deben considerarse a los efectos de revisar un acuerdo de derivación que tuvo lugar el día 14 de mayo de 1993, puesto que es preciso determinar si efectivamente hubo o no cesación de actividad con anterioridad al acuerdo de derivación de responsabilidad, no posteriormente a éste, siendo significativo que no hubo declaración por el Impuesto sobre Sociedades en los años 1992 y 1993, según se desprende de los hechos probados en el Fundamento Quinto de la sentencia ahora recurrida.

Tercero.- La Sala anticipa que procede desestimar el motivo invocado.

Conviene significar, ante todo, que el cese de actividades supone una situación fáctica, no jurídica, consistente en una situación de hecho caracterizada por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico sin que se produzca conforme a Derecho la extinción o desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. Esta desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva, no bastando una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades, aunque dicha exigencia ha de mati-

zarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial.

Esto sentado, hay que reconocer que la integración de hechos no puede servir para combatir la valoración de la prueba llevada a cabo por el Tribunal de instancia, ni mucho menos para que esta Sala declare probado hechos que en la instancia expresamente no se han considerado probados, debiendo concurrir en todo caso los requisitos exigidos en el art. 88.3 de la Ley Jurisdiccional, cuales son: uno, que los hechos que se pretenden integrar no contradigan los declarados probados por el Tribunal; otro, que hayan sido omitidos por él; un tercero, que estén suficientemente acreditados en las actuaciones; y, finalmente, que su toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción que se alega.

En el presente caso no concurren los requisitos establecidos.

...

Precisamente, la situación de mínima actividad es lo que justificó el acuerdo de ampliación del objeto social de la compañía realizada en 1992, a fin de salvar su crisis, al haber contemplado inicialmente sólo la construcción de viviendas de protección oficial.

Procede, pues, rechazar el recurso, no resultando preciso, por ello, determinar el alcance de la expresión «en todo caso», que contemplaba el antiguo art. 40.1 párrafo segundo de la Ley General Tributaria, esto es, si se refería o no a un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple, cuestión que ha desaparecido en la actualidad, pues el vigente art. 43.1b de la Ley 58/2003 precisa que el presupuesto de hecho de la responsabilidad por el cese de actividades es que los administradores no hubieran hecho lo necesario para el pago o adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. ■

■ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2)

■ Sentencia de 14 de septiembre de 2006

Recurso de casación en interés de la Ley núm. 45/2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón.

Infracciones tributarias. Dejar de ingresar en plazo sin requerimiento previo.

El tipo de infracción tributaria consistente en “dejar de ingresar” ha sido matizado en muy diversas sentencias en el sentido de interpretarlo dentro del marco del ordenamiento tributario en general. En esta sentencia, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación del abogado del Estado que pretendía anular la sentencia del tribunal de instancia en la que se declaraba: “si las obligaciones tributarias, líquidas, exigibles y vencidas impagadas son conocidas por la Administración Tributaria, o el ingreso se lleva a cabo por el sujeto pasivo superado el plazo reglamentario, pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, no hay infracción tributaria, y tampoco la hay cuando el acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se debe a la falta de presentación de la correspondiente declaración-autoliquidación y el ingreso se consigue por actuación de los órganos de gestión de la Administración Tributaria, pues como señala el Tribunal Supremo en sentencia, entre otras, de 4 de marzo de 2003, ese supuesto encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos”.

Frente a ello, el recurrente pretendía que se fijase como doctrina la siguiente:

«La infracción prevista en el art. 79 a) de la LGT DE 1963 (art. 191 de la LGT de 2003), (“Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria”) puede imponerse por la Administración Tributaria, no solo en el ámbito de un procedimiento inspector en el que se hayan realizado actuaciones de investigación, sino también en aquellos supuestos en que el acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se deriva de una actuación de los órganos de gestión de la Administración Tributaria realizada dentro del marco legal en el ámbito de comprobación de naturaleza no inspectora».

Fundamentos de derecho

Segundo.-... El TEAR de Galicia, en su acuerdo, expresaba claramente los hechos del modo siguiente:

«I. Con fecha 20 de julio de 1999, la mencionada Administración ... practicó la liquidación provisional arriba referenciada en la que suprime la "compensación de cuotas del ejercicio anterior", de importe 14.977.655 ptas. (90.017,52 e.). Con esta liquidación se notificó la apertura de expediente sancionador por infracción tributaria grave ...

III. La cuestión que se plantea consiste en determinar la procedencia de la sanción impuesta a la entidad reclamante como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria grave, y a estos efectos hay que señalar que el art. 79 a) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, tipifica como tal dejar de ingresar dentro del plazo reglamentario la totalidad o parte de la deuda tributaria, por lo que es indudable que la conducta de la reclamante se halla comprendida en dicho supuesto, lo cual significa que resulte automáticamente sancionable, ya que no nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva sino que se requiere la concurrencia de un grado de culpabilidad, teniendo en cuenta, además, que el propio artículo 77 de la Ley General Tributaria viene a admitir expresamente dicho principio al disponer que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.

Centrados en este punto hay que señalar que en el presente caso no se aprecian dificultades interpretativas de la norma, ni las circunstancias que invoca la reclamante, circunstancias que ni siquiera acredita suficientemente, le exoneran de responsabilidad en el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En consecuencia, cabe concluir que en el presente caso concurren todos los elementos necesarios para la imposición de la sanción, que, por tanto, debe ser confirmada».

Tercero.- Pues bien, la sentencia recurrida, en la que se impugnaba el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, al que se ha hecho referencia en el anterior Fundamento de derecho, estimó la reclamación y anuló la sanción impuesta con base, en lo que aquí interesa, en el siguiente fundamento de derecho:

... «Cuando concurren esos supuestos de omisión del deber de ingresar en plazo, si las obligaciones tributarias, líquidas, exigibles y vencidas impagadas son conocidas por la Administración Tributaria, o el ingreso se lleva a cabo por el sujeto pasivo superado el plazo reglamentario, pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, no hay infracción tributaria, y tampoco la hay cuando el acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se debe a la falta de presentación de la correspondiente declaración-autoliquidación y el ingreso se consigue por actuación de los órganos de gestión de la Administración Tributaria, pues como señala el Tribunal Supremo en sentencia, entre otras, de 4 de marzo de 2003, ese supuesto encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos.

En el presente caso, y sin mediar intervención de la Inspección de los Tributos, ha sido la Oficina gestora la que ha requerido a la entidad recurrente para que, en relación con, la declaración anual del IVA correspondientes al ejercicio 1998, aportase libros registro de facturas emitidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión, es decir, ha realizado una actividad de comprobación en sentido propio, y lo ha hecho en base a los datos y antecedentes que obraban en su poder y los que requirió al efecto, sin comportar ello el desarrollo de auténticas actividades de investigación. Por tal razón, de conocer la Administración Tributaria la realización del hecho imponible, pues no en vano requirió a la entidad aquí recurrente para que presentara aquellos libros a fin de constatar si los datos declarados coincidían con lo que figuraban en aquellos registros,

no podía haber existido por parte de dicha recurrente una conducta de ocultación "cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos", y siendo ello así tampoco podía existir la infracción tributaria grave por la que la recurrente fue sancionada, resultando por ello contrario a Derecho el acuerdo impugnado y siendo procedente, con estimación del recurso, anular dicho acto y la sanción impuesta>>.

...

Cuarto.- El Abogado del Estado impugna la sentencia en recurso de casación en interés de la Ley, argumentando que la doctrina contenida en la misma es errónea y gravemente dañosa para el interés general.

... el argumento básico del Abogado del Estado es el que la sentencia recurrida en casación en interés de Ley interpreta que no existe ocultación, ni infracción tributaria del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria, cuando el ingreso deriva de una actuación de los órganos de gestión. Y en concordancia con tal tesis, solicita se declare la siguiente doctrina legal:

«La infracción prevista en el art. 79 a) de la LGT DE 1963 (art. 191 de la LGT de 2003), ("Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria") puede imponerse por la Administración Tributaria, no solo en el ámbito de un procedimiento inspector en el que se hayan realizado actuaciones de investigación, sino también en aquellos supuestos en que el acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se deriva de una actuación de los órganos de gestión de la Administración Tributaria realizada dentro del marco legal en el ámbito de comprobación de naturaleza no inspectora».

Quinto.- Para resolver sobre el recurso planteado por el Abogado del Estado, debemos partir de las dificultades de incardinación de conductas en el tipo del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria redacción de la Ley 25/1995, de 20 de julio, tipo al que ya se calificó en la Sentencia de esta Sala de 27 de septiembre de 1999, como «desprovisto de matices y aparentemente omnicomprendensivo» y al que, a partir de la antes expresada, se han referido otras sentencias posteriores, con relación a sanciones impuestas en liquidaciones por el Impuesto sobre Construcciones y Obras, y entre ellas la citada en la sentencia hoy recurrida, de 4 de marzo de 2003, en la que se dijo:

«En el caso concreto, la normativa que se aplicó para tipificar la infracción tributaria, fue el artículo 79, letra a) de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que disponía: "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener".

Es evidente que la interesada dejó de ingresar en plazo la cuota del ICIO, y que en su caso no concurrió, en principio, ninguno de los supuestos de ausencia de responsabilidad previstos y regulados en el apartado 4 del artículo 77; antes al contrario, la conducta de dicha sociedad, aunque fuera no dolosa, parece que al menos incurrió en simple negligencia.

Ahora bien, este apartado letra a) del artículo 79 de la Ley General Tributaria fue modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, con el siguiente texto: "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127, también de esta Ley".

Se aprecia que el elemento fundamental del tipo de esta infracción tributaria grave es un acto omisivo, concretamente dejar de ingresar en los plazos reglamentarios, es decir, de pagar al Tesoro Público en plazo una obligación tributaria devengada y exigible; sin embargo, tal acto omisivo puede traer su causa de conductas muy distintas, que conviene exponer, y que son:

1) El impago de obligaciones tributarias, líquidas, exigibles y vencidas, conocidas por la Administración Tributaria, o lo que es lo mismo contabilizadas; en este caso, el artículo 79, a), por remisión al 127, ambos de la Ley General Tributaria, excluye la existencia de infracción tributaria, porque la respuesta lógica y tradicional de la Hacienda Pública ha sido exigir el cobro por vía ejecutiva, previa certificación de descubierto (documento contable), providenciada de apremio (resolución de iniciación del procedimiento ejecutivo administrativo).

2) El ingreso se lleva a cabo por el sujeto pasivo superado el plazo reglamentario, pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, conducta que según el artículo 79, a), en relación con el artículo 61, ambos de la Ley General Tributaria, tampoco es constitutiva de infracción tributaria, sin perjuicio de la exigencia de determinados recargos y/o no con intereses de demora.

3) El acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se debe a la falta de presentación de la correspondiente declaración-autoliquidación (el apartado b) del artículo 79 contempla el supuesto de falta de declaraciones-liquidaciones o declaraciones sin liquidación), y el ingreso se consigue por actuación de la Administración Tributaria; tradicionalmente esta actuación era competencia exclusiva y excluyente de la Inspección de los Tributos, mediante el ejercicio de su función investigadora (art. 109.3 de la Ley General Tributaria), que tiene por finalidad esencial conocer los hechos imposables, que sin esta actividad inquisitorial resultarían desconocidos para la Administración Tributaria. Es decir, el supuesto que estamos analizando consiste en dejar de ingresar en plazo, y, aunque no lo diga de modo expreso el artículo 79, letra a), de la Ley General Tributaria, encierra una conducta de ocultación, dolosa o culpable, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos.

Sin embargo, la propia Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria, ha introducido una transcendental reforma en esta materia, cuyas consecuencias en relación con la tipicidad de las infracciones tributarias es necesario analizar. Esta reforma consiste en el nuevo artículo 123 que dispone: "1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto. De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del

hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados. [...]".

El artículo 123 de la Ley General Tributaria parte de una realidad incontestable y es que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración Tributaria cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible....

Según esta interpretación del artículo 79, a), en relación con el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria, siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviadas (art. 121 de la misma Ley General Tributaria), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación...

Sin embargo, con posterioridad al hecho enjuiciado por la sentencia que acaba de transcribirse, el artículo 20 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre régimen sancionador tributario, que desarrolla el criterio de graduación previsto en el artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria ... señaló que no obstará a la apreciación de dicha circunstancia «el que la Administración Tributaria pudiera conocer dichos datos por declaraciones de terceros o declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquél al que se refiere la sanción, ni tampoco que los datos omitidos figuren o no contabilizados» y en cambio, «no se apreciará la existencia de esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya hecho constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria derivada de la disminución de la misma de una incorrecta aplicación, por el sujeto infractor, de la normativa aplicada».

Sexto.- Pasando a dar respuesta al recurso de casación en interés de la Ley, conviene señalar primeramente que la sentencia recurrida, tras exponer en el fundamento de derecho segundo la evolución del sistema tributario español en torno a la actividad de comprobación y práctica de liquidaciones provisionales de oficio, se enfrenta a la resolución del conflicto planteado en el tercer fundamento de derecho, en cuyo primer párrafo se transcribe el contenido del apartado a) del artículo 79 de la Ley General Tributaria, mientras que en el segundo se contienen supuestos de falta de ingreso que no se consideran como infracción tributaria, por decisión del propio legislador o por interpretación llevada a cabo por esta Sala, con cita de la Sentencia dictada en 4 de marzo de 2003.

Pues bien, la auténtica ratio decidendi de la sentencia se encuentra en el tercer párrafo del fundamento de derecho al que nos venimos refiriendo, donde se afirma que «por tal razón, de conocer la Administración Tributaria la realización del hecho imponible (...), no podía haber existido por parte de dicha recurrente una conducta de ocultación».

Ciertamente la sentencia recurrida, a pesar de que juzga una conducta que tuvo lugar una vez que había entrado en vigor el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre régimen sancionador tributario, no aplica su artículo 20, que, como antes se indicó, señala que no obstará a la apreciación de ocultación «el que la Administración Tributaria pudiera conocer dichos

datos por declaraciones de terceros o declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquél al que se refiere la sanción, ni tampoco que los datos omitidos figuren o no contabilizados» y en cambio, «no se apreciará la existencia de esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya hecho constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria derivada de la disminución de la misma de una incorrecta aplicación, por el sujeto infractor, de la normativa aplicada».

Sin embargo, si bien no se produce la aplicación del precepto indicado, tampoco resultaba aplicable al supuesto específicamente contemplado, pues el dato supuestamente ocultado, tal como antes se puso de relieve, derivaba de la extinción de un crédito resultante del juego de deducciones del IVA soportado en relación con el IVA devengado, que se extinguió por compensación solicitada por el obligado tributario y debidamente aprobada por la Administración, que dictó al efecto el oportuno acto administrativo, tal como quedó expuesto en el fundamento de derecho anterior.

Así pues, el dato no era conocido por la Administración a virtud de declaraciones de terceros, o del propio obligado tributario relativa a conceptos tributarios distintos, sino a virtud de haber sido la autora del acto administrativo en cuya virtud se extinguió por compensación el crédito del obligado, supuesto no contemplado en modo alguno en el precepto invocado por el Abogado del Estado.

En fin, en el escrito de interposición del recurso de casación en interés de la Ley, se afirma que el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, se apoya en la sentencia de esta Sala de 4 de marzo de 2003, «recaída en relación con una liquidación y posterior sanción referente al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, obviando que en este tributo, salvo que se acuerde en la correspondiente Ordenanza Fiscal, el tributo es liquidado por el Ayuntamiento», añadiéndose el supuesto contemplado en dicha sentencia «es claramente diferenciable del Impuesto sobre el Valor Añadido, en que se requiere la presentación de la correspondiente autoliquidación por el obligado tributario, sin que se establezca un mecanismo sustitutivo o alternativo a la misma».

Pues bien, debe señalarse que la referida Sentencia se refiere precisamente a sanción impuesta por un Ayuntamiento que tenía establecido el sistema de autoliquidación... debiéndose añadir que la misma circunstancia concurría en las Sentencias de esta Sala de 2 de junio de 2001, 15 de diciembre de 2003 y 29 de abril de 2004, en las que se recoge idéntica doctrina. Además, en el Impuesto del Valor Añadido, aparte de la posibilidad ofrecida por el artículo 123 de la Ley General Tributaria, también está previsto el mecanismo sustitutivo de que se practiquen liquidaciones provisionales de oficio, cuando el sujeto pasivo incumpla el deber de autoliquidar el Impuesto ... artículos 168 de la Ley 37/1992, 28 de diciembre y 75 y siguientes del Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Por las razones expuestas, entendemos que no es errónea la resolución recurrida.

Septimo.- Por ello, procede desestimar el recurso, sin que sea necesario razonar sobre el carácter dañoso para el interés general de la doctrina recurrida por el Abogado del Estado. ■

■ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2)

■ Sentencia de 2 de diciembre de 2006.

Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3863/2001.

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

IRPF. Tributación do Seguro de supervivencia percibido por un trabajador.

El Tribunal fija doctrina legal por la que se declara que, a efectos del Impuesto sobre la Renta, la cantidad percibida de la empresa por un trabajador al cumplir 65 años como procedente de un seguro de supervivencia debe tributar como incremento o disminución patrimonial en los términos señalados en el artículo 48.1.i) de la Ley 18/1991, y no como rendimientos del trabajo personal.

Fundamentos de derecho

Primero.-...

Lo que en los autos se cuestionó fue si la prestación de supervivencia pagada por Telefónica de España, SA, por importe bruto de 12.930.000 ptas., y generada durante 46 años, constituía un rendimiento irregular derivado del trabajo, como entendió la Administración, por proceder de un fondo interno o, por el contrario, y como mantiene el recurrente, se trata de un incremento patrimonial por derivar de un seguro colectivo de vida.

La sentencia recurrida estimó con cita de su sentencia de 25 de abril de 1996, núm. 602, que la prestación se percibe como consecuencia de la distribución de los fondos propios de la empresa, no siendo estos fondos sino una aportación empresarial por razones exclusivamente laborales, por lo que han de entenderse incluidos entre las contraprestaciones indirectas a que se refiere el art. 14 de la Ley 44/78 y 25 de la Ley 18/91, todo ello sin perjuicio de la consideración fiscal que haya de otorgarse a las cantidades que pudiera haber aportado el trabajador.

...

Tercero.- El recurso se fundamenta en la contradicción de la sentencia recurrida con las siguientes:

1. Sentencia de 9 de diciembre de 1996, de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recurso 1095/1994 .

2. Sentencia de 29 de noviembre de 1996, de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recurso 1773/1994 .

3. Sentencia de 22 de noviembre de 1996, de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recurso 1772/1994 .

El artículo 96.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa exige que entre la sentencia recurrida y las ofrecidas como contraste exista igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones, por lo que es preciso analizar el contenido de estas últimas.

...

Quinto.- Tras lo expuesto, debemos recordar que este tipo de recurso exige que las sentencias propuestas presenten hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales a los que conforman el sustrato de la sentencia recurrida, igualdad sustancial que indudablemente opera en el presente recurso, donde los supuestos contemplados por las sentencias en liza son idénticos.

Este grupo de requisitos concurre evidentemente, así como también se cumple con lo dispuesto en el epígrafe 4 del citado artículo, al contener el escrito presentado la fundamentación de la infracción legal cometida, con relación precisa y circunstanciada de la contradicción alegada.

Sexto.- Sobre el tema debatido se viene pronunciando esta Sala, entre otras, por las sentencias de esta Sala de 27 de julio, 16 de septiembre y 2 de octubre de 2002, 12 de julio de 2003, 7 de abril y 1 de junio de 2004 y 11 de abril de 2005 y 20 de febrero, y 6 y 7 de marzo de 2006, a favor de la tesis que propugna el recurrente.

Así en la última citada se señala que podemos en definitiva abordar el juicio contradictorio entre las tesis contrapuestas, que hemos de resolver a favor de la tesis de la parte recurrente, puesto que la retención practicada en la nómina demuestra, sin lugar a dudas, que las cantidades entregadas como consecuencia del seguro colectivo, deben considerarse como primas correspondientes a dicho contrato, deducibles de la cuota íntegra del impuesto, como una consecuencia derivada de un contrato de seguro de vida, al haber alcanzado el reclamante la edad pactada, y recibir el capital asegurado, y no, como se ha considerado por la Administración, como una renta irregular de trabajo personal...

Debemos añadir, por ello, que el Fondo de Pensiones constituido por Telefónica lo fue en 1992, y aunque el ejercicio a que se refieren las actuaciones es el de 1993, en la sentencia recurrida no se acredita suficientemente que haya habido aportaciones de Telefónica para el pago de las primas, lo cual determina que, en aras del mantenimiento de la unidad de doctrina, haya de rechazarse la tesis de la Administración, no pudiendo considerarse que la cantidad percibida deba atribuirse a dos conceptos diferentes, a saber, el rescate de un seguro de supervivencia y lo derivado del Fondo aludido.

Resultaba aplicable, en consecuencia, el art. 48.1.i) de la Ley 18/1991, a cuyo tenor «cuando la alteración del valor del patrimonio proceda[...] de contratos de seguros de vida o invalidez, conjunta o separadamente, con capital diferido, el incremento o disminución patrimonial vendrá determinado por la diferencia entre la cantidad que se perciba y el importe de las primas satisfechas, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 9, apartado uno, letra e) y 37, apartado uno, número 3, letra f) de esta Ley». ■

■ **Tribunal Superior de Justicia Cataluña núm. 773/2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección I)**

■ Sentencia de 30 de junio de 2005

■ **Ponente: Ilmo. Sr. D. Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán.**

IS. Gastos deducibles. Carga de la prueba.

En relación a la deducibilidad de ciertos gastos el Tribunal estima la pretensión del contribuyente haciendo consideraciones de interés sobre la carga de la prueba y sobre el sentido que debe atribuirse al art. 14.1 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995. Las cuestiones controvertidas se referían a la deducción de las cuotas de leasing correspondientes al vehículo y a gastos en obsequios y comidas para promocionar la empresa.

Fundamentos de derecho

Segundo.- La controversia litigiosa gira en torno al carácter deducible o no de los gastos de la actividad profesional de Arquitecto del recurrente reseñados en detalle en los antecedentes 1 a 5 de la resolución impugnada del TEARC y en el Hecho III de la demanda. Se trata, en síntesis, de gastos en bares y restaurantes; de combustible, aparcamiento, taxi y peajes; obsequios; y viajes a Palma de Mallorca y La Seo de Urgell.

Todos estos gastos constan debidamente contabilizados por el recurrente en sus registros fiscales, pero son rechazados por la Inspección y por la resolución impugnada, bien por defectos de la documentación (tickets, facturas sin destinatario) o bien por no acreditarse por el recurrente la relación con la actividad.

Tercero.- La sentencia de esta Sala y Sección núm. 1250/2004, de 2 de diciembre de 2004, ya declaró, en relación con la afectación de un vehículo a la actividad empresarial, que en los supuestos de incertidumbre probatoria, al constar sólo sospechas, conjeturas o a lo sumo indicios parciales y contradictorios sobre la afectación o no a la actividad, tal incertidumbre probatoria obliga a determinar a quien perjudica la misma en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba, partiendo del hecho indiscutido de que el vehículo consta contabilizado como activo inmaterial de la empresa.

Pues bien, según señalábamos en tal sentencia y hay que reiterar ahora, ha de partirse del principio que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad. Cualquier incertidumbre sobre tal circunstancia habrá de perjudicar a la parte que asume la carga de la prueba, esto es, a la Inspección, pero no podrá implicar que se produzca una inversión de la carga de la prueba que no esté prevista legalmente.

Tal conclusión resulta, en primer lugar, de la doctrina más actual, que sostiene que en un procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos (arts. 111.1.b y 109.1.1 LGT/1963). Es a la Administración a la que compete averiguar la verdad material, más allá de la que presenta el contribuyente, y debiendo desplegar al efecto todos los medios a su alcance, medios absolutamente exorbitantes, declarando en tal sentido la (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 julio de 1996) que dada la posición de la Administración, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba, pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen administrativo para decidir por sí los conflictos que se planteen con alguno de los sujetos que con ella se relacionan, debe utilizar tales prerrogativas, no sólo en orden a la decisión, sino también en orden a la instrucción del procedimiento.

En segundo término, la misma concreta cuestión relativa a la afectación de vehículos a actividades empresariales o profesionales ha sido abordada con posterioridad a los ejercicios aquí enjuiciados y para un tributo diferente, por el propio legislador, sin duda consciente de las dificultades prácticas que acarrea...

De esta forma, cuando el legislador ha querido restringir las normas generales sobre la carga de la prueba en materia de gastos y correlación con la actividad, lo ha hecho explícitamente, y adoptando un sistema porcentual expreso, añadiendo una regla, la transcrita regla cuarta del apartado Tres del art. 95 de la Ley del IVA, en la que se establece, por una parte, que «El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho», y se añade que «No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional».

En este precepto legal sí que hay una inversión en la carga de la prueba para separarse de los porcentajes legalmente fijados como presuntivos y una limitación respecto de la suficiencia de los medios de prueba, no siendo suficientes ni la declaración-liquidación del sujeto pasivo, ni tampoco la contabilización. Por tanto, «a sensu contrario», cuando no existe una expresa determinación legal en otro sentido, habrán de entenderse como medios de prueba suficientes para acreditar el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional tanto las declaraciones-liquidaciones del sujeto pasivo como la contabilización.

De esta forma, la contabilización por la recurrente ha de estimarse suficiente prueba por su parte, correspondiendo a la Inspección acreditar lo contrario, lo que exige algo más que meras conjeturas o sospechas, insuficientes por sí solos para tal acreditación.

Cuarto.- La aplicación de la anterior doctrina al caso enjuiciado lleva a la íntegra estimación del recurso, porque, si bien a pesar de los esfuerzos probatorios del recurrente (que ha aportado copias de los libros de visitas a obras, documentación sobre encargos y honorarios de obras e incluso prueba testificar sobre sus actividades) no puede afirmarse con rotundidad que haya quedado acreditada la relación o afección concreta de los gastos discutidos con la actividad pro-

fesional, no es menos cierto que las argumentaciones de la Inspección carecen de cualquier sustento probatorio y se basan en meras conjeturas o sospechas.

Probada la realidad de los gastos y su contabilización, hay que entender, como ha quedado adelantado, que el gasto corresponde con la actividad y ha de ser la Inspección la que pruebe lo contrario, salvo que una norma legal exprese excepción esta regla para casos o bienes concretos.

Quinto.- Por otra parte, el art. 14.1.a) de la Ley 43/1995 señala que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades, pero «No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos».

Esta norma, de carácter interpretativo para ejercicios anteriores a su vigencia, impide excluir como gastos fiscalmente deducibles los realizados para promocionar, de forma directa o indirecta, la prestación de servicios en cuestión, así como los correlacionados con los ingresos.

En el caso enjuiciado, ni la naturaleza de los gastos en obsequios o en comidas, ni su proporción con los ingresos, permite poner en cuestión su correlación con ellos y su finalidad de promoción, racionalmente entendida en relación a la concreta actividad profesional de que se trata. Y sin que pueda exigirse una prueba imposible o diabólica de concreta relación con cada específico ingreso de tales gastos.

Por fin, la propia resolución del TEARC impugnada recoge que por aplicación del art. 115 LGT/1963, a falta de factura completa y reglamentariamente librada, nada impide que se acredite la efectividad del gasto acudiendo a cualquier otro medio admisible en Derecho. Y tampoco aquí caben exigencias de imposible cumplimiento, pues, a manera de ejemplo, acreditados los desplazamientos correlacionados con la actividad, no puede cuestionarse que el ticket de la autopista correspondiente no sea medio bastante de prueba del gasto.

SEXTO La estimación del recurso respecto de las liquidaciones giradas conlleva la anulación de las sanciones tributarias impuestas, que, en todo caso, desconocen los principios que han de inspirarlas, pues una incertidumbre sobre la prueba o realidad de un gasto no puede nunca servir de base a la imposición de un sanción, con vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia. ■

■ Tribunal Superior de Justicia de Castilla León (Valladolid) Sala de lo Contencioso-administrativo

■ Sentencia de 14 de noviembre de 2006.

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Agustín Picón Palacio.

Inicio de actuaciones inspectoras. Fundamentación.

Una sentencia que versa sobre las exigencias que debe cumplir el inicio de una actuación inspectora. En Tribunal Supremo se ha pronunciado anteriormente sobre la necesidad de que estas actuaciones tengan su fundamentación bien en planes de inspección, bien el orden escrita y motivada del superior. En esta misma orientación el TSJ amplía los razonamientos y expresa su criterio sobre esta cuestión en forma clara y, a nuestro juicio, acertada.

En lo esencial deben destacarse algunas afirmaciones de la sentencia como son las siguientes: "nadie tiene, en principio, un derecho subjetivo a ser inspeccionado o a no serlo, pero sí a una justificación y motivación razonada y razonable del porqué de una u otra situación. No puede pretender el obligado tributario sustituir la apreciación de la Administración en este punto por la suya propia, pero sí puede formular la exigencia de que la actuación administrativa acredite que se basa en unos fundamentos acordes al derecho y persigue unos fines de interés general. En caso contrario, el administrado podrá oponerse a aquella actuación, bien a través de la utilización de la técnica de la interdicción de la desviación de poder, bien a través del instrumento del control de la proporcionalidad, e interdicción de la «excesividad». Ciertamente, en un primer momento no se podrá plantear la impugnación por estos motivos, pues la decisión de inspeccionar o no a un contribuyente es un acto de trámite, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni pone término a la vía de gestión; por lo que sólo al producirse el acto sobre el fondo, podrán aducirse esos motivos de impugnación."

Fundamentos de Derecho

... Alega la parte actora como segundo motivo formal, y común a todas las actuaciones, la nulidad del procedimiento inspector por vicio en el inicio del mismo, al infringirse lo dispuesto en el artículo 29 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos, al no haberse aportado al expediente el documento habilitante para llevar a cabo la inspección.

... El artículo 29 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, en la redacción original aplicable hasta el 6 de marzo de 2000, disponía. «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán: Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita o motivada del Inspector Jefe respectivo». Mientras la parte actora sostiene

ne que es imprescindible la aportación de una actuación en virtud de la que se autorice a iniciar actuación inspectora respecto de los contribuyentes, porque si no el expediente nace viciado de nulidad radical o absoluta y se incumple otro de los requisitos necesarios para la validez de la actuación de comprobación, cual es la ausencia de motivación; sin embargo, para la parte demandada no es imprescindible dicha aportación del aludida documentación, que es, por su propia naturaleza, reservada.

En relación con esta cuestión, como ya hemos dicho reiteradamente, entre otros en los procesos 854 y 855/2002, ha de señalarse que la potestad de comprobación e investigación se confiere a la administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria, responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata, pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria. No cabe duda de que esto es así, pero sobre la base y dando por supuesto que las actuaciones de la Inspección se ajusten a esos requisitos, hay que añadir que nadie tiene en principio un derecho subjetivo a ser inspeccionado o a no serlo, pero sí, a una justificación y motivación razonada y razonable del porqué de una u otra situación.

Es decir, no puede pretender el particular, el obligado tributario, sustituir la apreciación de la administración en este punto por la suya propia, pero sí puede formular la exigencia de que la actuación administrativa acredite que se basa en unos fundamentos acordes al derecho y persigue unos fines de interés general. Ha de señalarse que, con arreglo al artículo 103.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, «La administración pública -y por tanto también la fiscal- sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la ley y al derecho»; esa exigencia de objetividad en la función fiscal, y el sometimiento pleno a la ley y al derecho, unidos a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos suponen una fuente de legitimación en el actuar de la administración y en el derecho de los ciudadanos que pueden -y deben- servir de base al control de la administración, pues, según el artículo 106.1 de la misma Constitución Española, «Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican». Si esto no es así, podrá oponerse a aquella actuación, bien a través de la utilización de la técnica de la interdicción de la desviación de poder (que siempre es problemática, como señala la doctrina), bien a través del instrumento del control de la proporcionalidad, e interdicción de la «excesividad».

Ciertamente, en un primer momento no se podrá plantear la impugnación por estos motivos, pues la decisión de inspeccionar o no a un contribuyente es un acto de trámite, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni pone término a la vía de gestión; por lo que sólo al producirse el acto sobre el fondo, podrán aducirse esos motivos de impugnación. Y esto es, precisamente, lo que ha ocurrido en el supuesto de autos, en los que la actora pone de manifiesto este defecto formal cuando recurre la liquidación derivada del acta instruida alegándose que, ni consta en el expediente la inclusión del actor en planes específicos de inspección, ni consta tampoco, autorización motivada del Inspector Jefe. Esa falta de constancia se traslada a este

procedimiento contencioso, en la medida en que no ha propuesto prueba la administración que acredite la existencia del Plan, o la autorización motivada, y ni si quiera se han formulado alegaciones para desvirtuar la tesis del actor.

Ciertamente le corresponde a la administración decidir cuándo y cómo actuar, así como determinar el momento en que actuará y las personas afectadas por esa actuación de la inspección, pero una vez más hay que afirmar que la administración no debe actuar por otras motivaciones que no sean las del interés general, lo que es perfectamente controlable por la Sala, aunque en el supuesto que se contempla, ese control no puede materializarse porque falta, o está ausente del expediente, que para el caso es lo mismo, el acto que justifica la decisión de la administración.

Con estas faltas de acreditación no se aseguran las garantías del artículo 29.1 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, que exige la inclusión en el plan específico de cada funcionario o bien la autorización motivada y escrita extra plan, antes de iniciar el procedimiento. En el presente caso, hay que coincidir con la parte actora en que ninguna de estas circunstancias ha podido acreditarse del expediente ni de la documentación que la propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria entregó a los obligados. Y ello supone un vicio de suficiente entidad como para determinar la invalidez del procedimiento, habida cuenta de que los requisitos que el artículo 29 contiene suponen una serie de mecanismos que impiden que la Inspección de los Tributos elija a su antojo la persona a inspeccionar, así como garantizar la actuación de los funcionarios con pleno sometimiento al superior jerárquico, quien controlará la misma. Señala la propia Exposición de Motivos del Reglamento de la Inspección de los Tributos que «la planificación no sirve sólo a los fines de una correcta organización interna de la Inspección, sino también al principio de seguridad jurídica de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras», y por tanto, al no haber cumplimentado tan importante trámite se ha vulnerado dicho principio constitucional, determinando, en definitiva, la nulidad del procedimiento y de la liquidación impugnada.

Por lo tanto, si la actuación inspectora se inicia como consecuencia de una inclusión en el plan específico del funcionario o unidad, deberá certificarse, al inicio de las actuaciones, que el sujeto y el objeto de las actuaciones se corresponden con el contenido del plan. En otro caso, para que exista validez en las actuaciones no contenidas en el plan específico, requieren que la inclusión del contribuyente en actuación inspectora, se motiven, con orden escrita del Inspector Jefe. Al no producirse, o no haberse acreditado ninguna de las dos circunstancias, el inicio del procedimiento adolece de un vicio de nulidad que afecta a todo el resto de las actuaciones practicadas y ello conduce a la necesaria estimación del recurso, sin necesidad de entrar a considerar las demás cuestiones suscitadas en el mismo, pues su eventual estimación o desestimación en nada alterarían el contenido de la sentencia. ■

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
- **Amparo Grau Ruiz**
Universidad Complutense de Madrid
- **Nuria Puebla Agramunt**
Universidad de Vigo



Asociación Española de
Asesores Fiscales



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Nuria Puebla Agramunt

Dra. en Derecho. Miembro de la AEDAF.

Profesora de Derecho financiero y tributario Universidad de Vigo

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de abril de 2006

■ **Asunto:** C-245/04

■ **Partes:** EMAG Handel Eder OHG y Finanzlandesdirektion für Kärnten

■ **Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Sexta Directiva IVA – Artículos 8, apartado 1, letras a) y b), 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero, 28 ter, parte A, apartado 1, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero – Expedición o transporte intracomunitario de bienes – Entregas – Adquisiciones intracomunitarias de bienes – Operaciones en cadena – Lugar de las operaciones»

I. Comentario

La sentencia de referencia responde a una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial austríaco ante la duda, a su entender no resuelta en el texto de la Directiva, de dónde se considera realizada una entrega de bienes que ha sido objeto de una única expedición o transporte, pero de dos transmisiones.

En efecto, la Sexta Directiva no resuelve explícitamente el problema que se plantea en el caso que comentamos. La adquisición intracomunitaria es un hecho imponible que nació de un régimen transitorio, ideado para lograr la tributación en el lugar del consumo final de los bienes, y que surgió porque la abolición de las fronteras, gravámenes a la importación y desgravaciones a la exportación a los intercambios entre los Estados miembros, desde el 1 de enero de 1993, no había conllevado las condiciones necesarias para implantar el IVA con base en el principio de imposición en origen.

Como es sabido, el hecho imponible en la adquisición intracomunitaria de bienes consiste en la obtención del poder de disposición sobre bienes que sean expedidos o transportados desde otro Estado miembro. El mecanismo de las adquisiciones intracomunitarias consiste en que son hecho imponible, sujeto y no exento, en el Estado de llegada de la expedición, lo que implica que la entrega en el Estado de partida de dicha expedición está exenta. El mecanismo se completa con el derecho a la deducción que se permite al sujeto pasivo que realiza la entrega exenta. De esta manera, es el adquirente de esta operación el que ingresa el impuesto en el Estado de llegada de la expedición, lo que conlleva que el ingreso del tributo tiene lugar en el Estado en el que tiene lugar el consumo final de los bienes.

Para que una operación sea calificada como adquisición "intracomunitaria" es imprescindible por tanto, el transporte, no siendo importante si éste es realizado por el adquirente, por el vendedor o por un tercero por cuenta de ambos. De hecho, no existe en la terminología de la Directiva el término "entrega intracomunitaria" para distinguirlo de la "entrega interior", sino que el texto de la Directiva habla de entregas que son objeto de expedición o transporte y entregas que no lo son.

El Tribunal responde a la cuestión planteada aplicando la lógica del mecanismo de este hecho imponible y apelando a la simplificación. Argumenta la sentencia:

En primer lugar, considerar que, en casos como éste de entregas sucesivas, estamos ante dos entregas, es ilógico y contrario al sistema del régimen transitorio. Ilógico porque si hay dos entregas sucesivas, lo lógico es pensar que una se produce después de la otra, luego si con el único desplazamiento ya se ha llevado el bien a su destino, no podemos considerar que la segunda entrega tiene lugar en el Estado de partida, pues los bienes ya han llegado al Estado de destino cuando la segunda entrega se produce.

En segundo lugar, la solución de considerar que sólo una de las entregas está exenta garantiza la delimitación de la soberanía fiscal de los Estados afectados, porque si imputamos el único desplazamiento a una sola de las entregas sucesivas, conseguimos el objetivo querido por la Directiva, esto es, que el impuesto se ingrese en el lugar donde tiene lugar el consumo final de los bienes.

A mayor abundamiento, pretender que con un solo desplazamiento se dé cobertura a dos entregas sucesivas, supone vaciar de contenido el artículo 17, apartado 3, letra b) de la Sexta Directiva, pues no tendría sentido contemplar la deducción de un IVA que no se habría soportado por tratarse de una operación exenta.

Y por último, el Tribunal llama la atención sobre una cuestión de no poca relevancia: si se está trabajando para la implementación y mejora de los mecanismos de intercambio de información entre Administraciones fiscales, a fin de que sean efectivos y útiles, y con la intención de que se utilicen cada vez más por los Estados miembros, ¿qué sentido tendría

multiplicar el número de intercambios de información y complicar el tratamiento de estas operaciones, si la solución puede ser mucho más sencilla?

2. Antecedentes

La cuestión que se plantea el órgano judicial es dónde se considera realizada una entrega de bienes que ha sido objeto de una única expedición o transporte, pero de dos transmisiones. La situación, en síntesis, es la siguiente:

- EMAG compra metales a K.
- K compra a su vez esos metales de sus proveedores italianos y holandeses.
- Los bienes son enviados directamente a EMAG por dichos proveedores, a los que EMAG dice no conocer.
- K, considerando que la venta que realiza a EMAD es una entrega interior, factura a EMAD, incrementando el precio en el importe del IVA austríaco.
- Por su parte, EMAD solicita la deducción del impuesto soportado. A su juicio, no le es aplicable la norma sobre determinación del lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias, pues no había sido ella quien había ordenado el transporte. Entiende que ha recibido una entrega interior realizada por K, por lo que es correcto que se le haya repercutido IVA austríaco que él pretende ahora deducir.
- El Finanzamt considera que el IVA está indebidamente facturado por K y deniega su deducción.
- El órgano jurisdiccional indica que se han realizado dos entregas distintas mediante un sólo desplazamiento físico de los bienes. Y considera que el lugar de la primera entrega, realizada por los proveedores italianos o neerlandeses en beneficio de K, es claro que se sitúa en el lugar en el que comienza la expedición o transporte de los bienes, es decir en Italia o en los Países Bajos. En cambio, se pregunta cuál es el lugar de la segunda entrega efectuada por K en beneficio de EMAG.
- El órgano jurisdiccional estima que la redacción del artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva no resuelve este dilema y decide suspender el procedimiento para que el TJCE lo aclare.

3. Cuestiones planteadas

El Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra a), primera frase, de la [...] Sexta Directiva [...], de modo que el lugar en el que comienza la expedición o el transporte también es determinante cuando varios empresarios celebren una operación de entrega

sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías?

2) ¿Puede considerarse que varias entregas constituyen entregas intracomunitarias exentas cuando varios empresarios celebren una operación de entrega sobre un mismo bien y las distintas operaciones de entrega se ejecuten mediante un solo desplazamiento de mercancías?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se considera que el lugar en el que comienza la segunda entrega es el lugar efectivo del que parte el bien o el lugar en el que finaliza la primera entrega?

4) Para responder a las cuestiones 1 a 3, ¿es relevante el hecho de quién tiene el poder de disposición sobre el bien durante el desplazamiento de las mercancías?»

4. Fallo

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

1) Cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, esta expedición o este transporte sólo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995.

Esta interpretación es válida con independencia de cuál de los sujetos pasivos –primer vendedor, adquirente intermedio o segundo adquirente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

2) Únicamente el lugar de la entrega que da lugar a expedición o a transporte intracomunitario de bienes se determina de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada; dicho lugar se considerará situado en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte. El lugar de la otra entrega se determinará de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la misma Directiva y se considerará situado bien en el Estado miembro de partida, bien en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, según que dicha entrega sea la primera o la segunda de las dos entregas sucesivas.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre las cuestiones segunda y cuarta

El tribunal examina ambas conjuntamente, pues en esencia la pregunta es si cuando hay dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes (a título oneroso y entre sujetos pasivos que actúan como tales) que dan lugar a una única expedición intracomunitaria, estamos ante dos entregas exentas. Para ello se cuestiona si es pertinente saber quién de los intervinientes en la cadena tiene el poder de disposición.

El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

33, 34, 35 y 36. En una situación como la examinada en el litigio principal, las dos entregas sucesivas sólo podrían estar exentas con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva si el único desplazamiento intracomunitario de los bienes se imputara a las dos entregas a la vez. Si fuera así, las consecuencias serían las siguientes:

Por un lado, el primer vendedor realizaría una primera entrega consumada, con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes. Esta primera entrega llevaría aparejada una primera adquisición intracomunitaria realizada por el adquirente intermedio y consumada, de conformidad con el artículo 28 ter, parte A, apartado 1, en el Estado miembro de destino de la citada expedición o del citado transporte.

Por otro lado, el adquirente intermedio efectuaría por su parte una segunda entrega consumada igualmente, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en el Estado miembro de partida; esta segunda entrega llevaría aparejada a su vez una segunda adquisición intracomunitaria realizada por el segundo adquirente y consumada en el Estado miembro de llegada.

- 37 Un encadenamiento de esta índole sería a la vez ilógico y contrario al sistema del régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, tal y como se describe en los apartados 26 a 31 de la presente sentencia.
- 38 En primer lugar, aun cuando dos entregas sucesivas sólo den lugar a un único desplazamiento de bienes, debe considerarse que se han sucedido en el tiempo. En efecto, el adquirente intermedio sólo puede transmitir al segundo adquirente el poder de disposición sobre el bien con las facultades atribuidas a su propietario si previamente lo ha recibido del primer vendedor y, por tanto, la segunda entrega únicamente puede tener lugar una vez se haya realizado la primera.
- 39 Dado que se considera que el lugar de adquisición de los bienes por el adquirente intermedio se sitúa en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de estos bienes, sería contrario a toda lógica considerar que este sujeto pasivo pro-

cede a la entrega subsiguiente de los mismos bienes a partir del Estado miembro de partida de la citada expedición o del citado transporte.

- 40 En segundo lugar, la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva en el sentido de que el único desplazamiento intracomunitario de bienes se imputa a una de las dos entregas sucesivas permite alcanzar de manera simple el objetivo perseguido por el régimen transitorio previsto en el título XVI bis de dicha Directiva, a saber, la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados. Esta transmisión se garantiza, en efecto, en el momento de la única operación que da lugar a un desplazamiento intracomunitario de bienes, por la aplicación del artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero (exención, por el Estado miembro de partida, de la entrega que da lugar a la expedición o transporte intracomunitario), en relación con el artículo 17, apartado 3, letra b), en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1 (deducción o devolución, por el Estado miembro de partida, del IVA debido o pagado en ese Estado miembro), y con el artículo 28 bis, apartado 1, letra a), párrafo primero (tributación exigida por el Estado miembro de llegada sobre la adquisición intracomunitaria), de la Sexta Directiva. Este mecanismo garantiza una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros afectados.
- 41 En cambio, las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva no pueden interpretarse en el sentido de que el único desplazamiento intracomunitario de bienes deba imputarse a dos entregas sucesivas a la vez.
- 42 En efecto, calificar la segunda operación de intracomunitaria imputándole igualmente el único desplazamiento intracomunitario de bienes no es adecuado para garantizar la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados, porque dicha transmisión ya se ha realizado como consecuencia de la primera operación, como se ha subrayado en el apartado 40 de la presente sentencia.
- 43 Además, procede señalar que, si el único desplazamiento intracomunitario de bienes se imputara a dos entregas sucesivas, el artículo 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo, número 1, de la misma Directiva, que constituye una disposición esencial de este régimen a efectos de la transmisión del ingreso fiscal, quedaría sin objeto en lo que se refiere a la segunda entrega realizada por el adquirente intermedio, ya que, en la lógica de esta hipótesis, éste no habría soportado IVA en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte intracomunitario de bienes.
- 44 Por otro lado, con el fin de prevenir el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) (DO L 24, p. 1) —sustituido, a partir del 1 de enero de 2004, por el Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92 (DO L 264, p. 1) —, estableció un sistema común de intercambio de información sobre las transacciones intracomunitarias entre las autoridades competentes de los Estados miembros.

Por ello, la interpretación a que se hace referencia en el apartado 41 de la presente sentencia tendría por efecto multiplicar el número de casos en los que se requiere tal intercambio de información y, por tanto, complicaría el tratamiento de las operaciones de que se trata por las autoridades fiscales competentes.

- 45 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y cuarta que, cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, esta expedición o este transporte sólo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta con arreglo al artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva. Esta interpretación es válida con independencia de cuál de los sujetos pasivos –primer vendedor; adquirente intermedio o segundo adquirente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

Sobre la primera cuestión:

- 46 Con carácter preliminar, debe destacarse que, en lo que se refiere a la determinación del lugar en el que se considera que se consuma una entrega, la Sexta Directiva no distingue entre entregas «intracomunitarias» y entregas «internas». El artículo 8, apartado 1, de dicha Directiva distingue únicamente las entregas que dan lugar a la expedición o al transporte de bienes [letra a)], de las que no dan lugar a la expedición o transporte de bienes [letra b)] (...).
- 47 De la respuesta a la segunda y cuarta cuestión resulta que, en una situación como la examinada en el litigio principal, el único desplazamiento intracomunitario de bienes sólo puede imputarse a una de las dos entregas sucesivas.
- 48 De conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considerará que el lugar en que esta entrega se consuma es el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de bienes.
- 49 Al no dar lugar a expedición o transporte, la otra entrega se considerará consumada, conforme al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en el lugar en el que los bienes se hallen en el momento de dicha entrega.
- 50 Si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes, y que tiene, por tanto, como corolario una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, es la primera de las dos entregas sucesivas, la segunda entrega se considerará consumada en el lugar de la adquisición intracomunitaria que la precede, es decir, en el Estado miembro de llegada. A la inversa, si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes es la segunda de las dos entregas sucesivas, la primera entrega, que se supone realizada antes de la expedición o el transporte de los bienes, se considerará consumada en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte. ■

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 27 de abril de 2006

■ **Asuntos acumulados: C-443/04 y C-444/04**

■ **Partes:** H.A. Solleveld (C-443/04), J.E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04) y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra c) – Exenciones – Asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias – Tratamientos terapéuticos dispensados por un fisioterapeuta y un psicoterapeuta – Definición de las profesiones sanitarias por el Estado miembro afectado – Facultad de apreciación – Límites»

I. Comentario

En esta ocasión el Tribunal de Justicia se enfrenta a dos cuestiones prejudiciales planteadas por un tribunal holandés, acerca del alcance de la exención en IVA correspondiente a la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de operaciones médicas y sanitarias. Este problema se suscita con cierta frecuencia en esta sede porque, como es sabido, la Directiva contempla la exención de esta actividad asistencial si es realizada en el ejercicio de lo que el Estado miembro defina como profesiones médicas o sanitarias.

Dos son los casos que resuelve el Tribunal, el asunto C-443/04, del Sr. Solleveld (fisioterapeuta inscrito como tal, que además de ejercer como fisioterapeuta clásico, ejerce también una actividad denominada "diagnóstico de campos de perturbación" para la que ha recibido formación específica, y que incluye un diagnóstico y un tratamiento) y el asunto C-444/04, de la Sra. Van den Hout-van Eijnsbergen (pedagoga que ejerce actividades de psicoterapeuta, actividad ésta última para la que está inscrita en el Registro correspondiente).

En el asunto C-443/04, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si los Estados miembros pueden a la hora de determinar el alcance de la exención, excluir en su definición de actividades realizadas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, a determinadas actividades específicas de asistencia a personas físicas; mientras que en el asunto C-444/04, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determine en qué medida los Estados miembros, a efectos de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, pueden excluir determinadas profesiones de la definición de profesiones sanitarias dada en la normativa nacional.

Las cuestiones planteadas en ambos asuntos son similares, pero distinta, porque mientras que en el caso 444/04, el de la pedagoga, los tratamientos fueron dispensados por una persona que no pertenecía a una de las profesiones sanitarias definidas como tales por la normativa nacional a efectos de la exención, en el caso 443/04, el del fisioterapeuta, los trata-

mientos sí son dispensados por un profesional reconocido como profesional sanitario por la Ley nacional, siendo el problema que dichos tratamientos no se encontraban comprendidos dentro del ámbito específico de la profesión del demandante.

El problema surge porque el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no define el concepto de «profesiones médicas y sanitarias», sino que se remite en ese punto a la definición contenida en la normativa interna de los Estados miembros. Corresponde a cada Estado miembro definir, en su propio Derecho interno, las profesiones sanitarias en cuyo marco la prestación de asistencia a personas físicas está exenta del IVA.

Esto no es algo nuevo, y ya en varias ocasiones, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta disposición concede a los Estados miembros una facultad de apreciación a tal efecto (véase por ejemplo, la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, apartado 81).

Los legisladores nacionales deben no sólo definir la cualificación exigida para ejercer dichas profesiones, sino también definir las actividades específicas de asistencia a personas físicas comprendidas en tales profesiones. El Tribunal ha sostenido, entiendo que con toda lógica, que un Estado miembro tiene derecho a considerar que la definición de las profesiones sanitarias sería incompleta si se limitara a imponer exigencias generales en cuanto a la cualificación de los prestadores, sin precisar la asistencia para la que éstos están cualificados en el marco de dichas profesiones. Dicho de otra manera, una actividad como puede ser la de asistencia sanitaria, no se puede calificar como sanitaria por el mero hecho de que quien la preste sea un profesional definido como tal por la normativa nacional al respecto.

A este respecto puede ser ilustrativa la posición de nuestro país, manifestada por ejemplo en la Resolución de la DGT núm. 2062/2006, de 19 octubre. En ella, en respuesta a una consulta vinculante en la que se plantea la posible exención de prestaciones de servicios de los psicólogos que intervienen en la evaluación psíquica (a través de pruebas psicológicas reconocidas a tal fin) de los adoptantes para adopciones internacionales, emitiendo el correspondiente informe para la admisión o rechazo de la solicitud de adopción, la Dirección General contestó que están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios profesionales prestados por psicólogos clínicos, en procesos de adopción, que se describen en el escrito de consulta, toda vez que dichas actividades no pueden considerarse como prestaciones de servicios relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

Por lo que respecta a las actividades realizadas por el señor fisioterapeuta, que en la sentencia de referencia se describen como actividades de diagnóstico de campos de perturbación, si ésta hubiera sido una cuestión planteada en España habría recibido el rechazo también de nuestra Dirección General de Tributos, que se muestra reacia a considerar la exención. Como puede verse en la Resolución de la DGT núm. 1160/2006, de 16 junio, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la pro-

tección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º de la Ley 37/1992, del IVA.

Pues bien, volviendo a la sentencia que nos ocupa, el Tribunal de Justicia acepta que corresponde a cada Estado miembro definir las profesiones sanitarias en cuyo marco la prestación de asistencia a personas físicas está exenta del IVA, y advierte que esta facultad de apreciación engloba no sólo definir la cualificación exigida para ejercer dichas profesiones, sino también la de definir las actividades. Sin embargo, advierte que esta facultad de apreciación que tienen los Estados miembros no es ilimitada.

El Tribunal no da la razón a la Comisión, y acepta que un Estado pueda excluir de la exención una profesión determinada, como la de psicoterapeuta, pero a su vez llama la atención sobre los límites que deben tener presentes los legisladores nacionales al decidir tal exclusión, recordando que los Estados miembros no pueden menoscabar ni los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva ni los principios de Derecho comunitario.

En cuanto los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, recuerda el Tribunal que la idea de establecer estas exenciones fue garantizar que la exención se aplicara únicamente a la prestación de asistencia a personas físicas dispensada por aquellos prestadores que tuvieran la cualificación profesional exigida, y que no toda prestación de asistencia se halla comprendida en dicha exención, puesto que ésta sólo afecta a la que presente un nivel de calidad suficiente en atención a la formación profesional de los prestadores. Por tanto, sí puede excluirse una profesión de la exención, pero ello tiene que tener su justificación en motivos que el Tribunal llama "objetivos", objetivos porque están basados en la "cualificación profesional de los prestadores", lo que a juicio del Tribunal es lo mismo que decir "por consideraciones relativas a la calidad de las prestaciones". Que la calidad de un servicio pueda medirse por la formación de su prestador es algo ciertamente discutible, pero no puede negarse que es la manera objetiva de calibrar esa calidad, y en ese sentido debemos dar la razón al Tribunal.

Por lo que se refiere a los principios fundamentales, el Tribunal lógicamente apela al de igualdad de trato, que tiene su reflejo, en materia de IVA, en el principio de neutralidad fiscal. Como es sabido, dicho principio se opone a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Al respecto el Tribunal se ha pronunciado ya en otras ocasiones, como en las sentencias de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C-109/02, apartado 20, y Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, apartado 54).

Para ver si dos prestaciones son idénticas, y sólo habida cuenta del objetivo perseguido por la Directiva en cuanto a estas exenciones, el tribunal dice que procede tomar en consideración la cualificación profesional de los prestadores, y que sólo puede considerarse idéntica en la medida en que presente un nivel de calidad equivalente para los beneficiarios, cuestión que deja al órgano jurisdiccional remitente.

Aunque la cuestión se deja para el órgano remitente, el Tribunal aclara que lo que debe comprobarse a efectos de aplicar el principio de igualdad de trato es, en el caso de la sra. van den Hout-van Eijnsbergen, si los psicoterapeutas que tienen título de pedagogos disponen, a semejanza de psiquiatras y psicólogos, de la cualificación exigida para dispensar los tratamientos que dispensa la demandante, y por otro, y en cuanto al sr. Solleveld, si los tratamientos que él dispensa están exentos de IVA cuando son efectuados por médicos o dentistas.

Ciertamente el Tribunal de Luxemburgo no da una respuesta expresa, pero a mi juicio sí apunta para ambos una solución favorable para los profesionales, sr. Solleveld y sra. van den Hout-van Eijnsbergen:

En el primer caso porque advierte que ha de tenerse en cuenta cuál es el régimen fiscal a efectos de IVA de los tratamientos por diagnóstico de campos de perturbación cuando son dispensados por médicos y dentistas (tratamiento fiscal que el Gobierno neerlandés no revela, pero que dice que no se puede descartar a priori que estén exentos de IVA). Pues bien, no sólo son los mismos tratamientos, sino que además, el demandante ejerce una profesión sanitaria en el sentido de la normativa nacional; para dispensar dichos tratamientos, posee una formación complementaria específica; y además, sus pacientes le son enviados con frecuencia por médicos y dentistas.

En el segundo caso porque el Tribunal dice que, para apreciar si la calidad de los tratamientos dispensados por los psicoterapeutas puede ser considerada equivalente a la de los tratamientos similares dispensados por los psiquiatras, los psicólogos o por cualquier otro profesional médico o sanitario, se podrá tener en cuenta que la demandante en el asunto principal posee un título de pedagogo y que los tratamientos psicoterapéuticos que ha efectuado han sido dispensados en un marco legal, bajo el control de la inspección médica de la salud pública y según los requisitos definidos en una normativa específica, cuyo respeto viene certificado por la inscripción en un registro previsto a tal efecto; circunstancias que permitan garantizar que disponía de la cualificación profesional exigida para el ejercicio de sus actividades. Ello unido a que el Hoge Raad der Nederlanden había tenido en cuenta que desde el 1 de diciembre de 1997, la Ley holandesa fue modificada y ya establece en lo sucesivo que la asistencia prestada por psicoterapeutas está exenta del IVA, hace pensar que considerará como tales las operaciones de la señora demandante realizadas durante los ejercicios 1992 a 1995.

2. Antecedentes

El Sr. Solleveld, fisioterapeuta, además de ejercer como fisioterapeuta clásico, ejerce también una actividad denominada "diagnóstico de campos de perturbación", para la que ha recibido formación específica y que incluye un diagnóstico y un tratamiento. Por las prestaciones de servicios correspondientes a esta actividad, el sr. Solleveld no ingresó cantidad alguna en concepto de IVA.

La Inspección le gira declaraciones complementarias por los ejercicios 1994 a 2000, ambos inclusive, contra los que el sr. Solleveld interpone reclamaciones que son desestimadas, por considerarse, en esencia, que no puede entenderse que las prestaciones realizadas lo fueran en su calidad de fisioterapeuta.

El órgano jurisdiccional holandés que debe resolver la cuestión se plantea, y por eso envía cuestión prejudicial, si no obstante no prestar dichos servicios en su calidad de fisioterapeuta, debía ser una operación exenta de IVA puesto que, por una parte, su finalidad es, desde el punto de vista subjetivo, contribuir al tratamiento médico del paciente y porque, por otra, de los hechos se desprende que en el 40 % de los casos, los pacientes del Sr. Solleveld llegan hasta su consulta porque son enviados por un médico o un dentista, y la mayor parte de las compañías de seguros reembolsan los gastos de tratamiento, al menos si los pacientes han contratado un seguro complementario que cubre las prácticas médicas distintas de la medicina tradicional.

En el asunto C-444/04, el de la Sra. Van den Hout-van Eijnsbergen, pedagoga que ejerce actividades de psicoterapeuta, los hechos revelan que tampoco esta señora ingresó IVA y también a ella le fueron giradas declaraciones complementarias, por los años 1992 a 1995, ambos inclusive, y también sus reclamaciones fueron desestimadas. En este caso, la Inspección entiende que el concepto de "servicios prestados por médicos y psicólogos" previsto en la Ley holandesa del IVA, en su versión en vigor durante los ejercicios impositivos de que se trata en el asunto principal, se refería exclusivamente a los servicios prestados por personas autorizadas a ejercer como médicos o psicólogos. Siendo esta persona pedagoga, no podían sus actividades entrar en la exención.

La Sra. van den Hout-van Eijnsbergen interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden, y dicho órgano jurisdiccional, tras señalar que no hay nada que autorice razonablemente a cuestionar el hecho de que los tratamientos dispensados por psicoterapeutas independientes persiguen una finalidad terapéutica, declara que los psicoterapeutas no figuraban en la lista de profesiones prevista en la Ley de 1968 del IVA aplicable al litigio, y ello aunque cumplieran los requisitos legales de registro y estuvieran efectivamente inscritos en el registro de psicoterapeutas.

No obstante, el Tribunal remitente llama la atención sobre el hecho de que la disposición aplicable al asunto, en su versión en vigor desde el 1 de diciembre de 1997, establece en lo sucesivo que la asistencia prestada por psicoterapeutas está exenta del IVA. Se pregunta si la enumeración limitativa de las profesiones médicas prevista por la Ley de 1968 del IVA, en su versión anterior a tal fecha, podía bastar para excluir la asistencia de que se trata de la exención prevista en la Sexta Directiva.

Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2005, se acumularon los asuntos C-443/04 y C-444/04 a los fines de las fases escrita y oral del procedimiento, así como de la sentencia.

3. Cuestiones planteadas

Por lo que respecta al asunto del sr. Solleveld, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, [...] letra c), de la Sexta Directiva en el sentido de que están exentas de IVA las actividades consistentes en diagnosticar, asesorar sobre la terapia a seguir y, en su caso, dispensar un tratamiento, todo ello en el marco del diagnóstico de campos perturbadores [...], aun cuando dichas actividades no se lleven a cabo en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria definida como tal por el Estado miembro de que se trate?»

Y en el asunto que atañe a la Sra. Van den Hout-van Eijnsbergen, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, [...] letra c), de la Sexta Directiva en el sentido de que están exentas de IVA las actividades psicoterapéuticas realizadas por un profesional que cumple los requisitos legales de inscripción referidos [anteriormente] y está inscrito en el Registro de Psicoterapeutas [...], aun cuando dichas actividades no se lleven a cabo en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria definida como tal por el Estado miembro de que se trate?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), 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 confiere a los Estados miembros una facultad de apreciación para definir las profesiones sanitarias y la asistencia a personas físicas relativa a dichas profesiones a efectos de la exención prevista en la citada disposición. Sin embargo, los Estados miembros, en el ejercicio de su facultad de apreciación, deben respetar el objetivo perseguido por dicha disposición, que es garantizar que la exención se aplique únicamente a la asistencia prestada por personas que estén en posesión de la cualificación profesional exigida, así como el principio de neutralidad fiscal.

Una normativa nacional que excluye la profesión de psicoterapeuta de la definición de las profesiones sanitarias sólo es contraria a dichos objetivo y principio si los tratamientos psicoterapéuticos, de ser dispensados por psiquiatras, psicólogos o por cualquier otro profesional médico o sanitario, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, están exentos del IVA, mientras que, de ser prestados

por psicoterapeutas, pueden considerarse de calidad equivalente, habida cuenta de la cualificación profesional de éstos.

Una normativa nacional que excluye determinadas actividades específicas de asistencia a personas físicas, tales como tratamientos por diagnóstico de campos de perturbación, prestadas por fisioterapeutas, de la definición de dicha profesión sanitaria sólo es contraria a esos mismos objetivo y principio si dichos tratamientos dispensados en el ejercicio de tales actividades, de ser realizados por médicos o dentistas, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, están exentos del IVA, mientras que, de ser prestados por fisioterapeutas, pueden considerarse de calidad equivalente, habida cuenta de la cualificación profesional de éstos.

5. Fundamentos de la sentencia

Para su mejor comprensión, destacamos de los fundamentos jurídicos los argumentos que consideramos determinantes:

- 29 (...) Corresponde a cada Estado miembro definir, en su propio Derecho interno, las profesiones sanitarias en cuyo marco la prestación de asistencia a personas físicas está exenta del IVA, de conformidad con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva (...)
- 30 Esa facultad de apreciación engloba no sólo la de definir la cualificación exigida para ejercer dichas profesiones, sino también la de definir las actividades específicas de asistencia a personas físicas comprendidas en tales profesiones. En efecto, dado que las diferentes cualificaciones adquiridas por los prestadores no los preparan necesariamente para prestar todo tipo de asistencia, un Estado miembro tiene derecho a considerar, en el ejercicio de su facultad de apreciación, que la definición de las profesiones sanitarias sería incompleta si se limitara a imponer exigencias generales en cuanto a la cualificación de los prestadores, sin precisar la asistencia para la que éstos están cualificados en el marco de dichas profesiones.
- 31 Sin embargo, la facultad de apreciación que tienen los Estados miembros a tal efecto no es ilimitada.
- 33 Contrariamente a lo que sostiene la Comisión de las Comunidades Europeas, debe admitirse que la facultad de apreciación que tienen los Estados miembros para definir las profesiones sanitarias les autoriza a no considerar como tal y, por lo tanto, a excluir de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva a una profesión determinada, como la de psicoterapeuta en el asunto C-444/04, y ello a pesar de que dicha profesión es objeto, en algunos de sus aspectos, de una normativa particular en Derecho nacional.
- 34 Asimismo, como señala el Gobierno neerlandés, resulta exacto que la aplicación correcta y simple de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva queda garantizada siempre que, como ocurre en el

asunto C-443/04 para las prestaciones de los fisioterapeutas, dicha exención se reserve a los únicos prestadores que dispongan de la cualificaciones profesionales enunciadas en la normativa nacional sobre las profesiones sanitarias y sólo en lo que se refiere a las actividades específicas de asistencia a personas físicas para las que se adquirió dicha cualificación, tal como dichas actividades se definen en la referida normativa.

- 35 Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la exigencia de una aplicación correcta y simple de las exenciones no puede permitir a los Estados miembros menoscabar ni los objetivos perseguidos por la Sexta Directiva ni los principios de Derecho comunitario, en particular el principio de igualdad de trato, que tiene su reflejo, en materia de IVA, en el principio de neutralidad fiscal (véanse las sentencias Dornier, antes citada, apartados 42 y 69; de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartados 29 y 52, y de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Rec. p. I-0000, apartados 44 a 46).
- 36 Por consiguiente, cuando un sujeto pasivo solicita que se reconozca que sus actividades de asistencia a personas físicas están comprendidas en el ejercicio de las profesiones sanitarias, para poder acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad de apreciación que les otorga esta disposición, teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por ésta y el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véanse, en este sentido, la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 56, y las sentencias, antes citadas, Dornier, apartado 69, y Kingscrest Associates y Montecello, apartado 52).
- 37 A este respecto, por lo que se refiere, en primer lugar, al objetivo perseguido por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, procede señalar que el requisito previsto en dicha disposición, según la cual la prestación de asistencia a personas físicas debe efectuarse en el ejercicio de las profesiones sanitarias tal como se definen por el Estado miembro de que se trata, se dirige a garantizar que la exención se aplique únicamente a la prestación de asistencia a personas físicas que sea dispensada por prestadores que posean la cualificación profesional exigida (sentencia Kügler, antes citada, apartado 27). Por lo tanto, no toda prestación de asistencia se halla comprendida en dicha exención, puesto que ésta sólo afecta a aquella que presente un nivel de calidad suficiente en atención a la formación profesional de los prestadores.
- 38 De ello resulta que la exclusión de una profesión determinada o de una actividad específica de asistencia a personas físicas de la definición de las profesiones sanitarias contenida en la normativa nacional a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe poder justificarse por motivos objetivos basados en la cualificación profesional de los prestadores de asistencia y, por lo tanto, por consideraciones relativas a la calidad de las prestaciones suministradas.
- 39 En segundo lugar, por lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, procede recordar que, según la jurisprudencia, dicho principio se

opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C-109/02, Rec. p. I-12691, apartado 20, y Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 54).

- 40 No obstante, para determinar si las prestaciones de asistencia a personas físicas son idénticas, por lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y habida cuenta del objetivo perseguido por dicha disposición, procede tomar en consideración la cualificación profesional de los prestadores de dicha asistencia. En efecto, dado que ésta no es idéntica, la prestación de asistencia a personas físicas sólo puede considerarse idéntica en la medida en que presente un nivel de calidad equivalente para los beneficiarios.
- 41 De lo antedicho resulta que la exclusión de una profesión o de una actividad específica de asistencia a personas físicas de la definición de las profesiones sanitarias contenida en la normativa nacional a efectos de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva sólo es contraria al principio de neutralidad fiscal si puede demostrarse que quienes ejercen dicha profesión o actividad disponen, para la prestación de dicha asistencia, de una cualificación profesional adecuada para garantizar que dicha asistencia tenga un nivel de calidad equivalente a la prestada por aquellos que pueden acogerse a la excepción, en virtud de esa misma normativa nacional.
- 42 Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, habida cuenta de todos esos elementos, la exclusión, en el asunto C-444/04, de la profesión de psicoterapeuta y, en el asunto C-443/04, de las actividades de diagnóstico de campos de perturbación efectuadas por un fisioterapeuta, del ejercicio de las profesiones sanitarias a efectos de la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva sobrepasa los límites de la facultad de apreciación que la citada disposición otorga a los Estados miembros.
- 43 A este respecto, por lo que se refiere al asunto C-444/04, debe señalarse antes de nada que, contrariamente a lo que alega el Gobierno neerlandés, es irrelevante que todos los fisioterapeutas hayan sido tratados del mismo modo en materia de IVA, con independencia de su situación jurídica. Por el contrario, es preciso examinar si, como sostiene la Sra. van den Hout-van Eijnsbergen, el Estado miembro afectado, durante los ejercicios impositivos de que se trata en el asunto principal, sometía las actividades ejercidas por los psicoterapeutas que habían obtenido su título de pedagogo a un régimen de IVA diferente del aplicado a los psiquiatras y a los psicólogos en el ejercicio de esas mismas actividades.
- 44 De ser así, correspondería al órgano jurisdiccional remitente comprobar si los psicoterapeutas que hayan obtenido un título de pedagogo, como es el caso de la demandante en el asunto principal, disponen efectivamente, a semejanza de los psiquiatras y psicólogos, de la cualificación profesional exigida para efectuar los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por la citada demandante y, en ese supuesto, si éstos pueden acogerse a la excepción del IVA, para el ejercicio de dichas actividades.

- 45 En caso de respuesta afirmativa, la normativa nacional de que se trata en el asunto principal sólo excede de la facultad de apreciación de la que disponen los Estados miembros en el marco del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva si la calidad de los tratamientos dispensados por los psicoterapeutas, habida cuenta de su cualificación profesional, puede ser considerada equivalente a la de los tratamientos similares dispensados por los psiquiatras, los psicólogos o por cualquier otro profesional médico o sanitario, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente en función del conjunto de circunstancias pertinentes del asunto de que conoce.
- 46 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente podrá tener en cuenta, en particular, el hecho de que la demandante en el asunto principal posea un título de pedagogo y de que los tratamientos psicoterapéuticos que ha efectuado a lo largo de los años de tributación en cuestión han sido dispensados en un marco legal, bajo el control de la inspección médica de la salud pública y según los requisitos definidos en una normativa específica, cuyo respeto viene certificado por la inscripción en un registro previsto a tal efecto de aquellas circunstancias que permitan garantizar que disponía de la cualificación profesional exigida para el ejercicio de sus actividades.
- 47 En cuanto al asunto C-443/04, para comprobar si el Estado miembro de que se trata se ha extralimitado en el ejercicio de la facultad de apreciación de la que dispone en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, es preciso examinar si los tratamientos por diagnóstico de los campos de perturbación están exentos del IVA cuando son efectuados por médicos o dentistas.
- 48 Al ser interrogado sobre ese punto en la vista, el Gobierno neerlandés, sin querer adoptar un punto de vista firme al respecto, indicó, no obstante que, en relación con los médicos, no se excluía a priori que éstos pudieran acogerse a la exención del IVA por la realización de dichos tratamientos, en atención a su experiencia y a su formación médica más completa.
- 49 En estas circunstancias, siguiendo el razonamiento expuesto en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, al eximir del IVA a los tratamientos por diagnóstico de campos de perturbación dispensados por el demandante en el asunto principal, el Estado miembro afectado se extralimitó en el ejercicio de la facultad de apreciación de que dispone en el marco del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, habida cuenta del régimen del IVA aplicado a los médicos y dentistas para los mismos tratamientos y de la calidad de la asistencia prestada en el marco de cada uno de ellos.
- 50 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente podrá tomar en consideración, en particular, el hecho de que, en su condición de psicoterapeuta, el demandante en el asunto principal ejerza una profesión sanitaria en el sentido de la normativa nacional del Estado miembro afectado, que, para dispensar dichos tratamientos, posea una formación complementaria específica y que, para la aplicación de aquéllos, sus pacientes le son enviados con frecuencia por médicos y dentistas.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 4 de mayo de 2006

■ **Asunto:** C-169/04

■ **Partes:** Abbey National plc, Inscape Investment Fund y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 13, parte B, letra d), número 6 – Gestión de fondos comunes de inversión – Exención – Concepto de “gestión” – Funciones de depositario – Delegación de funciones de gestión administrativa»

I. Comentario

La Sentencia que comentamos plantea un problema de interpretación de un término o expresión de la Sexta Directiva, que debe reconocerse -como hace el Tribunal-, es ambiguo en su redacción, y de hecho ha sido traducido de forma distinta en las distintas versiones dadas por los diferentes idiomas oficiales al precepto. Además, como se trata del alcance que debe darse a un término que regula una exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la cuestión es delicada.

El Tribunal, como veremos al desgranar los argumentos jurídicos de la sentencia, resuelve acudiendo a los principios generales de interpretación en Derecho comunitario de tradicional aplicación, sin que su pronunciamiento pueda suponer ninguna sorpresa al estudioso de la doctrina del Tribunal comunitario.

Llama en primer lugar a la necesidad de armonización y al objetivo de evitar divergencias en el ámbito de aplicación del régimen de IVA entre unos Estados y otros. Con este fundamento explica que las exenciones constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario, que deben definirse para toda la Comunidad. Por eso, no es el legislador británico el que puede restringir la definición misma del concepto en cuestión. Además, cuando se deja al Estado la descripción de ciertos requisitos de aplicación de una exención, éste debe tener presente el contexto en que tal exención se inscribe, y la remisión al Derecho nacional debe considerarse de alcance limitado.

El problema es si el artículo 13, parte B, letra d) número 6 se remite a la legislación nacional sólo en cuanto a la definición de "fondos comunes de inversión", o si se remite a la legislación nacional para que ésta defina qué se entiende por "gestión de fondos comunes de inversión". Mientras que la versión inglesa y neerlandesa son ambiguas, dice el tribunal que la italiana, francesa, alemana y danesa no lo son, a lo que cabría añadir la española tampoco, puesto que el precepto en español dice que estarán exentas: "6. La gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros". Al decir "definidos como tales" y no "definida como tal", parece claro que se remite, también en la ver-

sión española de la Directiva, a la legislación nacional sólo en cuanto a la definición de fondo común de inversión, dejando el concepto "gestión" sea entendido conforme al Derecho comunitario

Acude, en segundo lugar, al principio de neutralidad fiscal, para afirmar que cualquier interpretación de una disposición que exima de IVA a unos fondos por el mero hecho de revestir una forma distinta, sería contraria al mismo, por ser un principio que se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuando a la percepción del IVA. De ahí que la exención se deba aplicar tanto a los trusts como al resto de fondos comunes de inversión.

Además del argumento de la neutralidad, utiliza un argumento básico en teoría de la interpretación jurídica, y es que en el momento en que se adoptó la Sexta Directiva, la terminología en esta materia no se había armonizado en la Comunidad, puesto que la Directiva que definió los Organismos de Inversión Colectiva en Valores Mobiliarios (OICVM), es posterior (Directiva 85/611, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985).

Y para resolver la tercera pregunta, esto es, qué debe entenderse por "gestión", término comunitario que sí debe estar armonizado (pues ya hemos visto que, sin embargo, la definición de fondo de inversión sí se deja a los legisladores nacionales) el Tribunal acude también a una de sus tradicionales fórmulas de interpretación: al tratarse de una exención, que constituye por tanto una excepción al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios a título oneroso por el sujeto pasivo, debe interpretarse de forma estricta.

El segundo argumento que utiliza para esta tercera pregunta es, de nuevo, el de la neutralidad, en este caso para afirmar que el sistema de IVA debe garantizar una opción neutra entre actuar de forma directa o recurriendo a la intermediación.

Y el tercer argumento es también tradicional en la doctrina del Tribunal, a saber, que para calificar una actividad, no hay tanto que acudir a quién es el prestador del servicio sino a la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas. Por eso entran dentro del ámbito de la exención las funciones de gestión de cartera y las de administración de los propios organismos de inversión colectiva, los realicen quienes los realicen, porque son funciones específicas de los organismos de inversión colectiva. Sin embargo, no entran las funciones de depositario, porque no son funciones de gestión de los organismos de inversión colectiva, sino funciones de control y vigilancia de la actividad de estos. Así que aunque los servicios de gestión son prestados por un tercero, en principio entran en el ámbito de la exención. Pero sólo si forman un conjunto diferenciado, globalmente considerado, y que se refiera o afecte a los elementos específicos y esenciales de la gestión de fondos de inversión, y no si constituyen una prestación material o técnica aislada, como podría ser por ejemplo la puesta a disposición de un sistema informático.

La sentencia tiene interés para España, aunque como la respuesta del Tribunal de Justicia no es nueva, cuando en nuestro país se ha planteado la cuestión de la posible exención de los fondos de inversión, la DGT ya ha debido aceptar la jurisprudencia comunitaria y ha

entendido que se trata de operaciones exentas. Véase al respecto la Resolución de la DGT núm. 1547/2006, de 18 julio, en la que el Tribunal reconoce la doctrina sentada en la sentencia del TJCE de 5 de junio de 1997, *Sparekassernes Datacenter (SDC) contra Skatteministeriet*, recaída en el Asunto C-2/95, de la que se extrae que el criterio determinante para considerar aplicable la exención es el tipo de operación efectuada; la DGT resolvió que “por tanto, y supuesto que se cumplen los requisitos objetivos antes señalados, estarían exentos los servicios prestados”.

2. Antecedentes

En el marco de un litigio entre el Abbey National plc y el Inscape Investment Fund, por un lado, y los Commissioners of Customs & Excise por otro, relativo a la consideración o no como exentas de las actividades de gestión llevadas a cabo por trustees y depositarios de fondos comunes de inversión, se decide suspender el procedimiento y plantear cuestión prejudicial, para que se determine el alcance del precepto de la Sexta Directiva que contempla la exención de la gestión de fondos comunes de inversión, dado que la Directiva es ambigua y no define este término.

Tanto Abbey National plc como Inscape Investment Fund gestionan un tipo de fondos comunes de inversión denominados trusts o authorised unit trust (planes de inversión colectiva, cuya característica es que su propiedad pertenece a un trust) y gestionan también otra especie de plan de inversión colectiva, análogo al fondo común de inversión, pero que presenta la estructura de una sociedad mercantil, en lugar de regirse por el derecho de los trusts, y que se denomina Open-ended Investment Company, abreviado, OEIC.

Unos y otros fondos comunes de inversión necesitan ser gestionadas por un Administrador de sociedad autorizado; mientras en los trusts a esta persona se la denomina trustee, el depositario de una OEIC recibe el nombre de depositario.

Los trustees que estos fondos designan, cobran una comisión por sus servicios como tales. A veces, las comisiones que perciben como trustees no se refieren a la custodia global, para la que se puede prever una comisión distinta. Y otras veces, los trustees, a pesar de su condición, no actúan en calidad de custodios. Por ejemplo, pueden prestar servicios como el cálculo del importe de los rendimientos, del precio de las participaciones o acciones del fondo, la contabilidad, la elaboración de información para las cuentas periódicas y para las declaraciones fiscales, la difusión de los precios en prensa...

Abbey National considera que los servicios que le prestan sus trustees y depositarios están exentos de IVA porque constituyen “gestión de fondos comunes de inversión”, y que por tanto, entran en el artículo 13, parte B, letra d) número 6 de la Sexta Directiva. Señala que la administración de un fondo forma parte de su gestión y que la subcontratación del conjunto de los aspectos administrativos de la gestión o de una gran parte de éstos, que constituyen una parte específica y esencial de la administración, no debe tratarse de modo distinto de la subcontratación de determinadas decisiones relativas a la elección de las inversiones.

Los Commissioners sostienen, sin embargo, que la función específica y esencial de administración de los fondos comunes de inversión es la gestión de inversiones, que implica la elección y la cesión de los activos que constituyen el objeto de dicha administración. En su opinión, de este modo quedan excluidos del ámbito de aplicación de la exención los servicios prestados por los trustees y los depositarios, ya que normalmente éstos no participan directamente en la toma de las decisiones diarias relativas a la administración de las inversiones y su papel principal es proteger al consumidor y al inversor. Ello excluye asimismo los servicios de administración prestados por el administrador del fondo del ámbito de aplicación de la exención, ya que ninguno de éstos implica la elección y la cesión de los activos que son objeto de administración.

El órgano jurisdiccional remitente considera que el alcance de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva no es claro, que de hecho sobre este particular, existe una disparidad entre las prácticas de los distintos Estados miembros. Y decide suspender el procedimiento y plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El VAT and Duties Tribunal, London, resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) La exención de “la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros” [“the management of special investment funds as defined by Member States”, en la versión inglesa] establecida en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva sobre el IVA, ¿significa que los Estados miembros tienen la facultad de definir las actividades que constituyen la “gestión” de los fondos comunes de inversión, además de la facultad de definir los fondos comunes de inversión que pueden acogerse a la exención?
- 2) En caso de que se responda negativamente a la primera cuestión y deba darse al término “gestión” que figura en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva sobre el IVA un significado autónomo con arreglo al Derecho comunitario, a la luz de la Directiva 85/611/CEE [...], ¿son prestaciones exentas de “gestión de fondos comunes de inversión” con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva sobre el IVA las comisiones cobradas por un depositario o un “trustee” por los servicios que presta con arreglo a los artículos 7 y 14 de la Directiva [85/611], a las disposiciones nacionales de regulación y a los reglamentos de los fondos aplicables?
- 3) Igualmente en caso de que se responda negativamente a la primera cuestión y deba darse al término “gestión” un significado autónomo con arreglo al Derecho comunitario, ¿se aplica a los servicios prestados por un gestor externo en relación con la gestión administrativa de los fondos la exención de la “gestión de fondos comunes de inversión” establecida en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva sobre el IVA?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) El concepto de «gestión» de fondos comunes de inversión al que se refiere el artículo 13, parte B, letra d), número 6, 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, constituye un concepto autónomo del Derecho comunitario cuyo contenido no pueden modificar los Estados miembros.
- 2) El artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se hallan comprendidos en el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión» a que se refiere la citada disposición, los servicios de gestión administrativa y contable de los fondos prestados por un gestor tercero si forman un todo distinto, considerado globalmente, y son específicos y esenciales para la gestión de tales fondos.

En cambio, no forman parte de dicho concepto, las prestaciones correspondientes a las funciones de depositario, como las indicadas en los artículos 7, apartados 1 y 3, y 14, apartados 1 y 3, de la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM).

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, esto es, si el concepto de "gestión" de fondos comunes de inversión al que se refiere el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva constituye un concepto autónomo de Derecho comunitario cuyo contenido no puede ser modificado por los Estados miembros, destacamos los siguientes fundamentos jurídicos:

- 38 Según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario que deben definirse para toda la Comunidad y que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartado 51; de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Rec. p. I-1527, apartado 27, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-0000, apartado 15).
- 39 Si, por consiguiente, los Estados miembros no pueden modificar su contenido, en particular cuando fijan los requisitos de aplicación, no es éste el caso cuando el Consejo ha encomendado precisamente a estos Estados la tarea de definir ciertos extremos de

la exención (véase la sentencia de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, Rec. p. I-1721, apartado 25).

- 40 Por consiguiente, debe examinarse si el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros la tarea de definir tanto el concepto de «fondos comunes de inversión» como el de «gestión» de tales fondos o si contempla únicamente el primero de esos dos conceptos.
- 41 A este respecto, es preciso señalar que si bien las versiones inglesa y neerlandesa de dicha disposición son ambiguas en cuanto al alcance de ésta, de las versiones danesa, alemana, francesa e italiana resulta en particular que el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva se remite a las definiciones de los Estados miembros únicamente en cuanto al concepto de «fondos comunes de inversión».
- 42 El alcance limitado de esta remisión al Derecho nacional, como se desprende en particular de las versiones danesa, alemana, francesa e italiana viene determinado por el contexto en que se inscribe, por el sistema de la Sexta Directiva y por el objetivo de evitar divergencias en la aplicación del régimen del IVA de un Estado miembro a otro.

Sobre las cuestiones segunda y tercera, esto es, si el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que están comprendidas o no en el concepto de "gestión de fondos comunes de inversión" tanto a) las prestaciones facturadas por un depositario y efectuadas con arreglo a los artículos 7 y 14 de la Directiva 85/611, a las disposiciones nacionales y a los reglamentos de los fondos aplicables, como b) los servicios de gestión administrativa y contables de los fondos prestados por un gestor tercero.

El Tribunal responde distinguiendo dos subpreguntas: primera, ¿la exención se aplica a todos los fondos comunes de inversión, esto es a todos los Organismos de Inversión Colectiva en Valores Mobiliarios (OICVM) definidos en la Directiva 85/611/CEE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, o sólo los trusts?

- 53 Con carácter preliminar, es preciso señalar que el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva se refiere a los fondos comunes de inversión, con independencia de su forma jurídica. Por lo tanto, se hallan comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha disposición tanto los organismos de inversión colectiva que revisten forma contractual, o de «trust», como aquellos que revisten forma estatutaria.
- 54 En efecto, ni del contexto ni del tenor del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva se desprende que la intención del legislador fuera limitar la aplicación de esa disposición a los organismos de inversión colectiva que revistan forma contractual o de «trust».
- 55 De hecho, en el momento de la adopción de la Sexta Directiva, la terminología comunitaria en ese ámbito aún no se había armonizado, puesto que la Directiva 85/611, en cuyo artículo 1, apartado 3, se incluye una definición comunitaria de los OICVM, no fue adoptada hasta 1985. Además, aun cuando las versiones francesa e italiana del artícu-

lo 1, apartado 3, de la Directiva 85/611, al designar a los organismos de inversión colectiva que revisten forma contractual, utilizan la misma expresión que aparece en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, ello no es así en otras versiones lingüísticas de dicha disposición, en particular en las versiones inglesa, alemana, danesa y neerlandesa.

- 56 Por otra parte, en cuanto a la aplicación del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva a las operaciones realizadas entre los organismos de inversión colectiva y los inversores (partícipes), cualquier interpretación distinta de esa disposición, que exima del IVA la gestión de los organismos de inversión colectiva que revistan forma contractual, o de «trust», y no forma estatutaria, sería contraria al principio de neutralidad fiscal en el que se basa, en particular, el sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva y que se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (véanse las sentencias de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Rec. p. I-8379, apartados 23 y 24, y de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-0000, apartado 39).

La segunda subpregunta a la que contesta el Tribunal de Justicia es ¿qué debe entenderse por "gestión" de fondos comunes de inversión?

- 58 A este respecto, procede señalar que el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva no incluye definición alguna de tal concepto.
- 59 Por lo tanto, procede interpretar esta disposición a la luz de su contexto y de los objetivos y la sistemática de la Directiva, atendiendo particularmente a la ratio legis de la exención prevista (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de noviembre de 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 18, y *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, antes citada, apartado 28).
- 60 En primer lugar, es preciso recordar que, dado que las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, deben ser objeto de interpretación estricta (véanse, en particular, las sentencias de 12 de junio de 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01, Rec. p. I-5965, apartado 23, y de 20 de noviembre de 2003, *Taksatorringen*, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 36).
- 62 Como ha observado el Abogado General en el punto 68 de sus conclusiones, el objetivo de la exención de las operaciones relativas a la gestión de fondos de inversión prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, consiste, entre otros, en facilitar a los pequeños inversores la colocación de sus capitales en fondos de inversión. El número 6 de esa disposición tiene por objeto garantizar que el sistema común de IVA sea fiscalmente neutro en cuanto a la opción entre invertir directamente en títulos o recurrir a la intermediación de organismos de inversión colectiva.

- 63 De ello se desprende que las operaciones a las que se refiere dicha exención son aquellas que son específicas de la actividad de los organismos de inversión colectiva.
- 64 Por consiguiente, se hallan comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, además de las funciones de gestión de cartera, las de administración de los propios organismos de inversión colectiva, como las indicadas en el anexo II de la Directiva 85/611 en su versión modificada, bajo el epígrafe «Administración», que son funciones específicas de los organismos de inversión colectiva.
- 65 En cambio, esta disposición no abarca las funciones de depositario de los organismos de inversión colectiva, como las indicadas en los artículos 7, apartados 1 y 3, y 14, apartados 1 y 3, de la Directiva 85/611. En efecto, esas funciones no forman parte de la gestión de los organismos de inversión colectiva, sino del control y de la vigilancia de la actividad de éstos, ya que la finalidad perseguida es garantizar que la gestión de los organismos de inversión colectiva se efectúe con arreglo a Derecho.
- 66 En cuanto a los servicios de gestión administrativa y contable de los fondos prestados por un gestor tercero, procede señalar, en primer lugar, que, como para las operaciones exentas en virtud del artículo 13, parte B, letra d), números 3 y 5, de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 32), la gestión de los fondos comunes de inversión a que se refiere el número 6 del citado artículo se define en función de la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, y no en función del prestador del servicio o del destinatario de éste.
- 67 La formulación del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva no excluye, en principio, que la gestión de fondos comunes de inversión se descomponga en diversos servicios diferentes que pueden estar comprendidos en el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión», a efectos de dicha disposición, y que pueden acogerse a la exención prevista en aquél, aunque sean prestados por un gestor tercero (véanse, en este sentido, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva, la sentencia SDC, antes citada, apartado 64, y, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de dicha Directiva, la sentencia de 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Rec. p. I-10237, apartado 23).
- 68 En tales circunstancias, del principio de neutralidad fiscal resulta que los operadores deben poder elegir el modelo de organización que, desde el punto de vista estrictamente económico, les convenga más, evitando el riesgo de que sus operaciones sean excluidas de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva.
- 69 De lo antedicho se desprende que los servicios de gestión prestados por un gestor tercero se hallan comprendidos, en principio, en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva.

- 70 Sin embargo, para ser calificados de operaciones exentas en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, los servicios de gestión administrativa y contable de los fondos prestados por un gestor tercero deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio descrito en ese mismo número 6 (véanse, en este sentido, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, las sentencias antes citadas, SDC, apartado 66, y CSC Financial Services, apartado 25).
- 71 En consecuencia, los servicios prestados deben afectar a los elementos específicos y esenciales de la gestión de fondos comunes de inversión. Una mera prestación material o técnica como la puesta a disposición de un sistema informático no queda cubierta por el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), número 3, la sentencia SDC, antes citada, apartado 66).

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) DE 11 DE MAYO DE 2006

■ **Asunto:** C-384/04

■ **Partes:** Commissioners of Customs & Excise, Attorney General y Federation of Technological Industries y otros.

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 21, apartado 3, y 22, apartado 8 – Medidas nacionales de lucha contra el fraude – Responsabilidad solidaria en cuanto al pago del IVA – Constitución de una fianza en garantía del IVA adeudado por otro operador»

I. Comentario

El Tribunal se enfrenta en este asunto a una de las medidas nacionales, en este caso, adoptada por el Reino Unido, contra el denominado missing trader fraud, fraude en cadena o fraude carrusel, un tipo de fraude que está creciendo considerablemente en los últimos años en el seno de las operaciones intracomunitarias.

Para prevenir y atacar este tipo de fraude, tanto desde el seno de la propia Unión (básicamente desde la Comisión) como desde los Gobiernos de los Estados miembros, se han propuesto y siguen proponiéndose medidas, normativas y de otro tipo, que van desde el incremento de las técnicas de control para detectar mejor y con más rapidez a los missing traders, y la cooperación entre administraciones tributarias en su vertiente, sobre todo, de intercambio de información, hasta la propuesta de que los Estados miembros introduzcan medidas normativas para poder, una vez que el fraude se ha localizado, recuperar el IVA del operador desaparecido.

Las dos medidas legislativas cuya implantación sugirió en un principio la Comisión fueron, una negar la deducción del IVA soportado a las partes implicadas en el fraude, y dos, establecer un supuesto de responsabilidad tributaria que recaería sobre el sujeto que supiera o pudiera haber podido saber que se encontraba en una cadena de fraude. Estas sugerencias han sido adoptadas por distintos Estados miembros; ambas han sido objeto de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia y sobre ellas hay ya veredicto.

La primera de estas medidas fue objeto de la sentencia de 12 de enero de 2006, en la que el Tribunal hubo de determinar si un operador tiene derecho a deducir el IVA soportado, cuando en la cadena de compras y ventas ha intervenido un operador incumplidor o que ha utilizado un número de identificación fiscal a efectos del IVA usurpado, aun cuando quien solicita la deducción del IVA no sea incumplidor ni participe ni tenga conocimiento alguno del incumplimiento por parte del partícipe incumplidor o usurpador. El Tribunal resolvió considerando que están y deben estar sujetas al Impuesto las operaciones inmersas en una cadena de fraude, y advirtiendo que sería contrario al sistema común de IVA la existencia de una obligación de las administraciones fiscales de los Estados miembros de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención, fraudulenta o no, del sujeto que realiza las operaciones gravadas o de un operador diferente del sujeto afectado que interviene en la cadena de entregas.

La segunda de estas medidas legislativas es objeto de análisis en esta sentencia que comentamos de 11 de mayo del mismo año. La pretensión del Reino Unido de configurar un supuesto de responsabilidad solidaria en la persona del adquirente que intervenga en una cadena de fraude en cadena o carrusel había sido una de las medidas legislativas propuestas por la Comisión a los Estados miembros de la Unión para intentar luchar contra la pérdida de recaudación que se produce con este tipo de fraude. Algunos Estados Miembros han estimado que la misma se situaría por encima del 10% del total del IVA recaudado. En la sentencia, como era de prever a la vista de las Conclusiones del Abogado General Sr. Poiares Maduro, presentadas el 7 de diciembre de 2005, el Tribunal no niega al Reino Unido la posibilidad de introducir un supuesto de responsabilidad solidaria en el IVA a fin de recuperar el impuesto perdido en un fraude en cadena.

No obstante, el Tribunal aclara que el artículo 21 apartado 3 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una medida como la controvertida; eso sí, si bien es admisible que se adopte una normativa como esa (que establezca que un sujeto pasivo, al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totali-

dad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior; quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto), no es menos cierto que dicha normativa debe respetar los principios generales del Derecho comunitario. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional que remite la cuestión prejudicial la apreciación de si la normativa británica controvertida respeta los principios, en particular, de seguridad jurídica y proporcionalidad.

La primera alegación a la que se enfrenta el Tribunal de Justicia es la del gobierno neerlandés, que entiende que una medida como la controvertida cae fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva porque es una medida de recaudación. A mi entender con acierto, el Tribunal responde que una disposición que establece un supuesto de responsabilidad se refiere a quiénes pueden considerarse sujetos frente a la Hacienda Pública, luego es una cuestión de sujetos pasivos u obligados tributarios, y no de recaudación.

La siguiente cuestión que debe resolver es si el artículo 21 apartado 3 de la Sexta Directiva puede entenderse que limita la facultad de obligar solidariamente a un tercero al pago del IVA, como pretende la Federation. El Tribunal sostiene que no hay ninguna limitación a establecer supuestos de responsabilidad con base en dicho artículo, y que la limitación vendría sin embargo de los principios generales del Derecho que forman parte del Ordenamiento comunitario, en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

En línea con lo mantenido en cuanto a estos principios, el Tribunal sostiene que si bien hay que preservar los derechos de la Hacienda Pública con eficacia, las medidas que se adopten no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar este fin. Por ello, aunque admite que se establezcan presunciones, éstas siempre deben admitir prueba en contrario, y la prueba no puede ser excesivamente difícil y convertir de facto el sistema en una responsabilidad objetiva.

Además, es posible pedir diligencia a los operadores económicos, pero a todos aquellos que adopten las medidas razonablemente exigibles para asegurarse que no forman parte de una cadena de fraude, se les debe garantizar la seguridad de que no se les considerará solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto.

El Tribunal no analiza si la medida británica se ajusta al principio de proporcionalidad, pero a este respecto creo que puede adelantarse que, dado que la VAT Act 1994 establece expresamente la posibilidad de rebatir la presunción (demostrando que el bajo precio pagado por el bien se debe a cuestiones distintas a la circunstancia de no haber pagado el IVA), el tribunal nacional no calificará esta medida como de responsabilidad objetiva contraria al Derecho comunitario.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, dado que la VAT Act obliga a los Commissioners a avisar al sujeto involucrado de la cuota de IVA que ha sido defraudada y que podrá exigírsele, tampoco creo que esta medida sea, en sede nacional, calificada como contraria al Derecho comunitario.

La tercera cuestión que debe resolver el Tribunal es si puede establecerse un supuesto de responsabilidad o de garantía, pero esta vez con arreglo al artículo 22 apartado 8 de la Sexta Directiva. Lo que el Tribunal contesta es que efectivamente, como entendía la Comisión, el mencionado precepto no autoriza a los Estados a establecer sujetos deudores, como sí autoriza el 21 antes mencionado. Lo que sí permite el artículo 22 apartado 8 es imponer a los deudores del IVA y a los responsables solidarios otro tipo de obligaciones como puede ser la constitución de una garantía del pago del IVA adeudado y defraudado en un fraude en cadena. Aclara también el Tribunal que dicha norma no permite que la garantía se configure sobre una persona que no sea deudor o responsable solidario de su pago con arreglo al artículo 21.

Para concluir, y sin querer extendernos demasiado en la cuestión del fraude carrusel, sí quisiéramos apuntar que existe en esta materia una preocupación generalizada en los Estados miembros, que están adoptando todo tipo de medidas legislativas en línea de evitar la deducción del IVA soportado cuando se ha detectado el fraude. A parte de las medidas británicas que acabamos de comentar, tanto en Francia, como en Italia, Portugal y Alemania se está interviniendo en esta línea. Alguna de estas actuaciones ha sido objeto de cuestión prejudicial, como por ejemplo, puede verse en la Sentencia posterior a la que comentamos, de fecha 6 de julio de 2006, (As. Ac. C-439/04 y C-440/04), en la que el Tribunal de Justicia se enfrenta a la decisión de la administración belga de considerar nulo de pleno derecho, por ilicitud de la causa, el contrato de compraventa celebrado entre partes inmersas en una cadena de fraude.

España no se ha quedado atrás. En efecto, antes de que se conociera cuál iba a ser el veredicto del Tribunal de Justicia en cuanto a las dos medidas del legislador británico para luchar contra el fraude en cadena del IVA que fueron objeto de sendas cuestiones prejudiciales, el Gobierno de España, en su Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal, había tomado la propuesta de la Comisión y había configurado un supuesto de responsabilidad en el adquirente que se viera inmerso en una cadena de fraude de este tipo.

En un principio, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la Agencia Tributaria española contemplaba las dos medidas legislativas propuestas por la Comisión, esto es, tanto limitar las posibilidades de deducir el IVA soportado de los operadores que se vieran inmersos en una cadena de fraude como considerar que estos operadores son sujetos responsables del pago del impuesto no declarado ni ingresado al Tesoro Público. Pero finalmente, el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal decidió incluir sólo la segunda de estas posibilidades.

La configuración de un supuesto de responsabilidad respecto al adquirente que ha participado en una cadena de fraude de IVA, como el que ha introducido el legislador español, es a partir de lo que establece el artículo 21.3 de la Sexta Directiva (que permite a los Estados miembros, para las operaciones en régimen interior, "disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo") y como consecuencia del Noveno Considerando de la Directiva 2000/65/CE (que habilita una fórmula de responsabilidad solidaria del adquirente de

bienes y servicios), perfectamente posible. Otra cosa es analizar si la norma en concreto es compatible con el Derecho comunitario, para lo cual deben examinarse las disposiciones concretas del Texto español.

El Gobierno de España excusaba la medida en el aval que, a su juicio, recibía una medida similar –la del Reino Unido– por parte del Abogado General en las Conclusiones presentadas al asunto C-384/04, sobre el que se había planteado cuestión prejudicial. Sin embargo, las citadas Conclusiones no amparaban la solución que pretendía adoptar el legislador español. Fundamentalmente porque la norma española no parecía respetuosa con los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica mencionados como esenciales para la valoración de la adecuación de la norma nacional al Derecho comunitario.

A pesar de la importancia de la advertencia del Abogado General acerca del necesario respeto a los citados principios que deben tener las normas que establezcan responsabilidades en los adquirentes en cadenas de fraude en el IVA, y a pesar de que ya habían sido pronunciadas y publicadas las sentencias del Tribunal de Justicia que corroboraban esta tesis del Abogado General, el texto legal español, posterior a estas sentencias, no fue modificado, para ajustarse a estos principios. Es más, el Texto finalmente aprobado por el Congreso incluso en algunos aspectos ha hecho aún más indefinido el supuesto de hecho, al hacer responsable al empresario que debiera razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso (mientras que en el Anteproyecto no se mencionaba el impuesto que hubiera debido repercutirse).

Por todo ello, la sentencia comentada tiene importancia para España, puesto que en la misma se describe la norma británica, y de un análisis comparativo entre la norma española y la del Reino Unido, a la luz de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, podemos deducir la norma española podría ir en contra del Derecho comunitario por vulneración de ambos principios.

Primero, porque podría decirse que la aplicación de la norma española, especialmente por cómo se regulan en la misma las presunciones, “podría efectivamente violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado. Y esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la parte trasera” (en palabras del Abogado General Sr. L.M. Poiares Maduro).

Segundo, porque como afirma el profesor FALCÓN Y TELLA, en definitiva, “no cabe presumir que un sujeto conoce el fraude en una fase anterior (como hace la ley española) sino que hay que demostrar que lo conoce o debía razonablemente sospecharlo, sin que en modo alguno sea indicio de tal conocimiento o sospecha la mera aplicación de un precio reducido” (véase FALCÓN Y TELLA, Ramón: “Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE enero 2006 (JUR 2006, 19828); la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude”, Quincena Fiscal 2/2006, pp. 5-9).

Tercero, porque como dice el propio Tribunal, las medidas nacionales adoptadas para prevenir el fraude no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin, y si se establecen presunciones, éstas no pueden estar formuladas de forma que resulte imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas. Y la norma española parece, en este punto, contraria en todo caso al principio de proporcionalidad.

2. Antecedentes

Cincuenta y tres empresarios del sector de los teléfonos móviles y los ordenadores y su organización profesional, la Federation of Technological Industries (en lo sucesivo, colectivamente denominados «Federation»), interpusieron un recurso contencioso-administrativo contra los Commissioners of Customs & Excise y el Attorney General (en lo sucesivo, «Commissioners»), relativo a la compatibilidad con el Derecho comunitario de lo dispuesto en los artículos 17 y 18 de la Ley de finanzas de 2003 (Finance Act 2003).

Estos preceptos fueron adoptados para combatir el abuso fraudulento del régimen del impuesto sobre el valor añadido, y establecían, uno, la obligación de constituir garantía como condición para la deducción o reembolso del IVA soportado, y otro, la posibilidad de hacer responsable solidario a un tercero, en caso de impago del IVA.

El recurso fue examinado en primera instancia por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court). A la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) correspondió posteriormente conocer del recurso en apelación. Por entender que las normas e cuestión podían atentar contra el Derecho comunitario, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que enunciamos en el apartado siguiente.

3. Cuestiones planteadas

La Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), plantea al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Permite el artículo 21, apartado 3, de la [Directiva 77/388], en su versión modificada por la Directiva [2000/65], que los Estados miembros dispongan que cualquier persona podrá quedar solidariamente obligada al pago del impuesto junto con cualquier otra que sea deudora del mismo con arreglo al artículo 21, apartados 1 o 2, sin más restricciones que las impuestas por los principios generales del Derecho comunitario, en particular las de que dicha medida debe ser objetivamente justificable, racional y proporcionada, y garantizar la seguridad jurídica?
- 2) ¿Permite el artículo 22, apartado 8, de la Directiva [77/388, en su versión modificada,] que los Estados miembros dispongan que cualquier persona podrá ser declarada solidariamente responsable, o que podrá exigirse a una persona que constituya una garantía por la cuantía del impuesto adeudado por otra persona, con sujeción únicamente a los principios generales antes mencionados?

- 3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿a qué límites está sujeta la facultad conferida por el artículo 21, apartado 3, aparte de los que se derivan de los mencionados principios generales?
- 4) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿a qué límites está sujeta la facultad conferida por el artículo 22, apartado 8, aparte de los que se derivan de los mencionados principios generales?
- 5) ¿Se opone la Directiva [77/388], en su versión modificada, a que los Estados miembros establezcan la responsabilidad solidaria de los contribuyentes o exijan a un contribuyente la constitución de una garantía por el impuesto adeudado por otro con el fin de evitar el uso fraudulento del régimen del IVA y proteger los ingresos debidamente adeudados conforme a dicho régimen, si dichas medidas se atienen a los principios generales antes mencionados?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia, Sala Tercera, declara:

- 1) El artículo 21, apartado 3, 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 las Directivas del Consejo 2000/65/CE, de 17 de octubre de 2000, y 2001/115/CE, de 20 de diciembre de 2001, debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto. No obstante, tal normativa debe respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.
- 2) El artículo 22, apartado 8, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por las Directivas 2000/65 y 2001/15, debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se hayan efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, ni tampoco una normativa que permita exigir a un sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago del impuesto sobre el valor aña-

dido adeudado o que podría adeudarse por parte del sujeto pasivo al que suministra dichos bienes o servicios o del que los recibe.

En cambio, dicha disposición no se opone a una normativa nacional que imponga a cualquier persona considerada solidariamente responsable del pago del impuesto sobre el valor añadido, a resultas de una medida nacional adoptada sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la citada Directiva 77/388, la obligación de constituir una garantía del pago del impuesto sobre el valor añadido adeudado.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera, el TJCE viene a decir que:

Una norma que establece un supuesto de responsabilidad solidaria en el IVA no es una norma de recaudación y sí entra en el ámbito de la Sexta Directiva:

24 Procede señalar en primer término, en contra de lo alegado por el Gobierno neerlandés, que una disposición nacional como la prevista en el artículo 18 de la Ley de finanzas de 2003, que establece las normas en virtud de las cuales puede obligarse solidariamente a un sujeto pasivo al pago del importe del IVA adeudado por otro sujeto pasivo, se refiere a la cuestión de quién puede considerarse responsable, frente a la Hacienda Pública, del pago de este impuesto, y no a la de su recaudación. De ello se deduce que dicha disposición entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva.

Una norma que establezca un supuesto de responsabilidad solidaria como la controvertida no es en sí misma contraria a la Sexta Directiva; no obstante debe respetar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad:

26 y 27. No hay nada en el texto del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, ni en el de sus apartados 1 y 2, que sugiera que la aplicación de dicho apartado 3 se limite únicamente a algunas de las situaciones a que se refieren los dos primeros apartados (...) no puede aceptarse el argumento de la Federation según el cual, antes de la modificación del artículo 21 de la Sexta Directiva por la Directiva 2000/65, la facultad de obligar solidariamente a un tercero al pago del IVA estaba más restringida.

28 y 29. El artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva permite en principio a los Estados miembros adoptar medidas en virtud de las cuales se obligue solidariamente a una persona a pagar el importe del IVA adeudado por otra persona que resulte ser deudora del mismo con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de dicho artículo. No obstante, en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

30. Si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros, sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, pretendan preservar con la mayor efi-

cacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin.

31. Las medidas nacionales controvertidas en el asunto principal prevén que un sujeto pasivo distinto del deudor puede responder solidariamente junto con este último del pago del IVA cuando, en el momento en que se efectuó una entrega a tal sujeto, éste sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o a cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagado. Se presume que una persona pudo razonablemente tener sospechas de lo anterior si el precio pagado por ella era inferior al precio más bajo al que, de forma razonable, podía esperar encontrar dichos bienes en el mercado, o bien al precio pagado por esos mismos bienes en anteriores adquisiciones. Esta presunción puede ser refutada demostrando que el bajo precio pagado por los bienes se debe a circunstancias ajenas a la falta de pago del IVA.
- 32 (...) Tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario. Como señala el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, tales presunciones provocan de facto un sistema de responsabilidad objetiva, lo que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.
33. Debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse que sus operaciones no forman parte de una cadena de entregas que incluya una operación constitutiva de fraude al IVA, confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-0000, apartado 52).
35. El artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se haya efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto. No obstante, tal normativa debe respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta el TJCE viene a decir lo siguiente:

El establecimiento de una responsabilidad solidaria no puede basarse en el artículo 22 apartado 8 de la Sexta Directiva, pero si el supuesto de responsabilidad ha sido adoptado con arreglo al 21 apartado 3 de la misma, puede adoptarse una disposición que establezca la obligación de constituir una garantía del pago de IVA adeudado:

42. (...) en la redacción que figura en el artículo 28 nono de la Sexta Directiva, el artículo 22 de dicha norma sólo se refiere a las obligaciones de los deudores y no establece quiénes son estos, cuestión que, por su parte, viene regulada en el artículo 21 de la misma Directiva.
43. En realidad, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a imponer a los deudores del IVA, y a las personas consideradas solidariamente responsables del pago con arreglo al artículo 21 de dicha Directiva, otras obligaciones distintas de las señaladas en los apartados anteriores de dicho artículo 22, como la de constitución de una garantía del pago del IVA adeudado, que los Estados estimen necesarias para garantizar la recaudación del impuesto y prevenir el fraude.
44. (...) el establecimiento de una responsabilidad solidaria por el pago del IVA no puede estar basado en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva (...) dicha disposición tampoco permite a los Estados miembros exigir a una persona, que no sea deudora del IVA, o responsable solidaria de su pago con arreglo al artículo 21 de la Sexta Directiva, que constituya una garantía del pago del IVA adeudado por un tercero.
45. (...) los Estados miembros pueden, dentro de los límites impuestos por los principios generales del Derecho comunitario, basarse en el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva para establecer una obligación solidaria de pago del IVA.
46. Las personas que resulten solidariamente obligadas a pagar el IVA a resultas de una medida nacional adoptada sobre la base del artículo 21, apartado 3, de dicha Directiva, pueden ser obligadas por los Estados miembros, en virtud del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, a constituir una garantía del pago del IVA adeudado.
47. El artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro adoptar una normativa, como la controvertida en el asunto principal, que establezca que un sujeto pasivo, al que se hayan efectuado una entrega de bienes o una prestación de servicios y que sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación, o a cualquier entrega o prestación anterior o posterior, quedaría impagada, puede ser considerado solidariamente responsable, junto con el deudor, del pago de dicho impuesto, ni tampoco una normativa que permita exigir a un sujeto pasivo la constitución de una garantía del pago del IVA adeudado o que podría adeudarse por parte del sujeto pasivo al que suministra dichos bienes o servicios o del que los recibe.
48. En cambio, dicha disposición no se opone a una normativa nacional que imponga a cualquier persona considerada solidariamente responsable del pago del IVA, a resultas de una medida nacional adoptada sobre la base del artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva, la obligación de constituir una garantía del pago del IVA adeudado.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) DE 18 DE MAYO DE 2006

■ **Asunto:** C-509/04

■ **Partes:** Magpar VI BV y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Directiva 69/335/CEE– Artículo 7, apartado 1, letras b) y b) bis – Impuesto sobre las aportaciones de capital – Exención – Requisitos – Conservación de las participaciones sociales adquiridas durante un plazo de cinco años»

I. Comentario

Al Tribunal se le plantea como cuestión prejudicial la interpretación de un precepto de una Directiva que, unos meses después de la Sentencia, previsiblemente habrá sido derogado.

El asunto se refiere al impuesto sobre las reestructuraciones de capital, cuya reducción paulatina hasta su completa eliminación se propugnaba ya en la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Esta Directiva se proponía armonizar las legislaciones relativas a los derechos de aportación a las sociedades de capitales y a los derechos de timbre sobre los títulos representativos de capitales, acciones y obligaciones, con el objetivo de reducir las discriminaciones, las dobles imposiciones y los obstáculos a la libre circulación de capitales. Poco a poco los Estados miembros han ido renunciando a estos impuestos, aunque España aún no lo ha hecho.

Como puede leerse en el IP/05/933, dado en Bruselas el 14 de julio de 2005, la Comisión ha pedido a España que modifique las leyes incompatibles con el Tratado CE, en concreto su impuesto sobre las aportaciones de capital a una sociedad formada en dicho Estado miembro. Y ello dado que, de conformidad con la normativa española, las sociedades que transfieran su domicilio social o su sede de la dirección efectiva de otro Estado miembro a España están sometidas al impuesto sobre las aportaciones de capital si dicha transferencia no ha sido objeto del impuesto mencionado en el otro Estado miembro de la UE (que, conforme a la Directiva, cuenta con la opción de no aplicar un impuesto sobre las aportaciones de capital). La Comisión considera que esta normativa no se ajusta a lo dispuesto en la Directiva, porque, con arreglo a ella, sólo el Estado miembro en el que se forma la sociedad tiene derecho a aplicar el impuesto sobre las aportaciones de capital.

España también somete a fiscalidad las sucursales y establecimientos permanentes de sociedades de otros Estados miembros de la UE que no recaudan el impuesto sobre las aportaciones de capital. Resulta que, de conformidad con la Directiva, sólo el Estado miembro en cuyo territorio está situada la sede de la dirección efectiva de la sociedad puede aplicar el impuesto sobre las aportaciones de capital. Asimismo, España solamente exime

determinadas transacciones destinadas a una reorganización, mientras que, de conformidad con la Directiva, todas las transacciones deben recibir el mismo trato. Por último, España exime el canje de acciones si una sociedad recibe al menos el 75% del capital social anteriormente emitido de otra sociedad. No obstante, si tal sociedad adquiere posteriormente más acciones, esta última transacción está sometida al impuesto sobre las aportaciones de capital. La Comisión considera que España debe eximir también el canje de acciones ulterior.

Pues bien, la Comisión, en fecha 4 de diciembre de 2006, ha emitido una Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales [COM(2006) 760 final, 2006/0253 (CNS)], que supone una refundición de la 69/335/CEE, al objeto de “simplificar un acto legislativo comunitario sumamente complicado, eliminar gradualmente el impuesto sobre las aportaciones, considerado un obstáculo importante al desarrollo de las sociedades de la UE, y consolidar la prohibición de crear o aplicar otros gravámenes similares”, en palabras de la propia Comisión.

Desde 1985, se viene observando la tendencia a eliminar el impuesto sobre las aportaciones. A la vista de sus efectos económicos adversos, son numerosos los Estados miembros que han abolido el citado gravamen. Hoy en día, sólo siete de los 25 Estados miembros (Grecia, España, Chipre, Luxemburgo, Austria, Polonia y Portugal) continúan aplicando el referido impuesto. En Polonia y Portugal, se aplica un tipo impositivo igual o inferior al 0,5 %, y en Chipre el tipo aplicable es del 0,6 %. En los restantes cuatro Estados miembros, entre los cuales está España, se aplica el máximo permitido, un tipo del 1,0 %.

La refundición de la Directiva que propone la Comisión en Bruselas, en diciembre de 2006, tiene la intención de limitar al 0,5 % el tipo del impuesto sobre las aportaciones para 2008, y eliminar dicho gravamen en 2010, a más tardar, en sintonía con la estrategia que la UE se fijó en Lisboa. El año 2010, dice la Comisión, “parece una fecha adecuada para la abolición del impuesto sobre las aportaciones; en efecto, para entonces los Estados miembros habrán dispuesto de 25 años para adaptar su normativa fiscal en previsión de dicha abolición”.

Dejando al margen la trascendencia que esta Directiva tendrá para España, y entrando en la concreta cuestión prejudicial planteada por el Tribunal nacional holandés, la sentencia da una respuesta ajustada a lo que, de ser aprobada, establece la nueva Directiva de refundición.

En efecto, el problema planteado en la primera cuestión es qué ocurre si una sociedad tras una operación de reestructuración se deshace de sus participaciones (en concreto por aportarlas a una holding y posteriormente la holding a una cooperativa), antes de que haya transcurrido el plazo de cinco años que fija la Directiva 69/335 en su artículo 7 apartado 1 letra b) bis —que fue añadido por la Directiva 73/79—. Resulta que en la propuesta de refundición de Directiva de diciembre de 2006 se ha derogado el artículo 7 y no se ha restablecido el plazo de recuperación de cinco años, a que se refiere el párrafo segundo del antiguo artículo 7.1.b) bis.

Como apenas comentaba, la sentencia da una respuesta ajustada a la evolución de las Directivas comunitarias en la materia y en concreto a lo que será la nueva normativa, pues el Tribunal contesta que, para la aplicación de la exención, no debe exigirse la conservación, durante el citado plazo, cuando se trata de operaciones de reestructuración. La interpretación dada por el Tribunal es ajustada al objetivo y al espíritu de la norma, que pretende facilitar cada vez más la circulación de capitales ligada a las operaciones de concentración de empresas. Éstas deben poder adoptar “sin obstáculos inútiles”, dice el Tribunal, las estructuras y formas sociales más adecuadas a las exigencias de la evolución de la realidad económica.

Algo semejante ocurre con la segunda cuestión. Se pregunta si la solución es la misma si se trata de una fusión que implica literalmente desaparición de una sociedad. Esto es, si se considera que, a pesar de que con la fusión una sociedad deja de existir, se puede hablar de cesión de participaciones.

Al respecto, el Tribunal vuelve a dar una respuesta en la línea de las Directivas que paulatinamente han venido promulgándose en la línea de favorecer la circulación de capitales. “Fusión” debe entenderse en sentido amplio, dice el Tribunal. Y cuando la Directiva habla de “cesión” no se puede referir a lo que un Estado miembro concreto tenga establecido individualmente en su legislación nacional. Ni puede interpretarse de forma restrictiva. El concepto debe recibir en toda la Comunidad una interpretación amplia y uniforme, teniendo en cuenta el contexto y el objetivo de las disposiciones comunitarias sobre la materia.

Y es que, si bien jurídicamente pueden ser ciertamente operaciones distintas, económicamente son indisociables, y la técnica jurídica empleada no puede influir o determinar la aplicación o no de la exención. Por tanto, cabe entender por “cesión” el supuesto de una fusión por absorción, que tenga como consecuencia que las participaciones de la sociedad absorbida se extingan y que sus titulares reciban en contrapartida participaciones de la sociedad absorbente.

2. Antecedentes

- Cinco sociedades privadas, cada una de las cuales tenía un único socio persona física titular (a las que llamaremos “antiguas sociedades”) constituyeron en 1998 la sociedad colectiva Magnus Management Consultants.
- En ese mismo año, se constituyen cinco “nuevas sociedades”, que adquirieron la totalidad de las participaciones de las antiguas sociedades.
- El asunto se refiere a una de estas nuevas sociedades, la sociedad Magpar, que adquirió todas las participaciones sociales de una de las antiguas, la sociedad Hoffmann.
- La aportación de participaciones sociales de Hoffmann a Magpar quedó exenta del Impuesto sobre las aportaciones de capital.
- En el marco de una fusión, se constituye la sociedad Magnus Holding NV, que adquiere los patrimonios de las antiguas sociedades, entre ellas el de Hoffmann.

- Las nuevas sociedades, entre ellas Magpar, adquieren por la fusión una parte de las participaciones sociales de Holding, proporcional a su aportación.
- También en 1998 se constituyó una cooperativa, de la que formó parte Magpar, quien cedió a la cooperativa precisamente las participaciones de Holding de las que era propietaria.
- En 1999 se le exige a Magpar el impuesto sobre las aportaciones de capital, por considerarse que no conservó durante el plazo de cinco años que prevén tanto la Directiva como la ley nacional, todas las participaciones de la otra sociedad de que era titular a consecuencia de tal operación, comprendidas las adquiridas anteriormente y poseídas en el momento de la operación.
- Es claro que la adquisición por parte de Holding del patrimonio de las antiguas sociedades quedó exenta del citado Impuesto, porque la fusión jurídica regulada por el Derecho neerlandés constituye una operación a la que se aplica la exención del impuesto sobre las aportaciones de capital. Y no puede invocarse contra Magpar el plazo de conservación de cinco años en lo que se refiere a la cesión a Holding de las participaciones de Hoffmann.
- Lo que se discute es si la obligación de conservación no se ha transmitido a las participaciones de Holding que Magpar tenía a raíz de la adquisición por Holding de las participaciones de Hoffmann, esto es, si como consecuencia de la cesión a la Cooperativa de las participaciones de Holding que tenía, Magpar no se convirtió en sujeto pasivo del impuesto sobre las aportaciones de capital.

3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Cuando una sociedad, en los cinco años siguientes a la adquisición de participaciones sociales en el marco de una fusión por canje de participaciones que está exenta del impuesto sobre aportaciones de capital, ha dejado de ser titular de dichas participaciones porque se trata de participaciones de una sociedad que se ha fusionado, ¿debe interpretarse el artículo 7, apartado 1, letra b) bis, de la Directiva [69/335], en su versión modificada por la Directiva [73/79], en el sentido de que los requisitos que establece han de aplicarse a las acciones de la sociedad adquirente?
- 2) Para responder a la cuestión anterior, ¿es relevante que la sociedad de cuyas participaciones se trata haya dejado de existir como consecuencia de una fusión jurídica con otra sociedad (artículo 31 I, apartado 1, del libro 2 del Código Civil), de modo que, en sentido literal, no pueda hablarse de una cesión de las participaciones?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) El artículo 7, apartado 1, letras b) y b) bis, de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por las Directivas 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que, cuando una primera sociedad de capital, en un plazo de cinco años a partir de la adquisición de las participaciones sociales de una segunda sociedad de capital en el marco de una fusión por canje de títulos exenta del impuesto sobre las aportaciones de capital, deja de ser titular de dichas participaciones porque la segunda sociedad se ha fusionado con una tercera sociedad de capital y, por ello, ha dejado de existir, siendo así que la primera sociedad obtuvo en contrapartida participaciones de la tercera sociedad, el requisito de conservación durante cinco años de las participaciones inicialmente adquiridas, previsto en la letra b) bis de la disposición considerada, no se transmite a las participaciones de la tercera sociedad de las que es titular la primera sociedad.
- 2) El hecho de que el artículo 7, apartado 1, letra b) bis, párrafo segundo, frase segunda, de la Directiva 69/335, en su versión modificada por las Directivas 73/79 y 85/303, se refiera a una «cesión» de las participaciones sociales de las que se es titular a consecuencia de una operación exenta del impuesto sobre las aportaciones de capital no es relevante a efectos de responder a la primera cuestión.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión

- 30 (...) la obligación de conservar durante cinco años las participaciones de una sociedad de capital adquiridas por otra sociedad de capital sólo se aplica a las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b) bis, de la Directiva 69/335, a saber, las operaciones de adquisición de participaciones que representen al menos el 75 % del capital social de una sociedad de capital a cambio de la atribución de participaciones de la sociedad adquirente.
- 31 Por el contrario, no se impone esta obligación a las operaciones de reestructuración comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b), de la citada Directiva, a saber, las operaciones de adquisición bien de la totalidad del patrimonio de una sociedad de capital, bien de una o varias ramas de su actividad, por otra sociedad de capital a cambio de la atribución de participaciones sociales de ésta.
- 32 Esta conclusión resulta inequívocamente del tenor del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335, tal como lo completa la Directiva 73/79. En efecto, esta última Directiva no modificó la letra b) de la disposición en cuestión, sino que le añadió una

letra b) bis que prevé, para las operaciones mencionadas en dicha letra, una obligación de conservación durante cinco años de las participaciones sociales adquiridas.

- 33 De la resolución de remisión se deriva que la primera operación objeto del litigio principal, a saber, la adquisición de Hoffmann por Magpar, está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b) bis, de la Directiva 69/335. En efecto, Magpar adquirió, en contrapartida por la atribución de sus propias participaciones sociales, la totalidad de las participaciones sociales de Hoffmann, que continuó existiendo como sociedad. Por tanto, para conservar la ventaja que supone la exención prevista en la disposición considerada, Magpar tenía la obligación, de conformidad con dicha disposición, de conservar las participaciones sociales de Hoffmann durante cinco años a partir de la fecha en la que se realizó la operación, salvo en caso de cesión de estas participaciones en el marco de una operación exenta también con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra b) o letra b) bis, de la Directiva 69/335.
- 34 De la resolución de remisión resulta asimismo, y más en concreto de las conclusiones del fiscal general del Hoge Raad anexas a esta resolución, que la segunda operación a tener en cuenta en el asunto principal, a saber, la adquisición de Hoffmann por Holding, entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b), de la Directiva 69/335 y estaba, por ello, igualmente exenta del impuesto sobre las aportaciones de capital. En efecto, Holding adquirió mediante fusión jurídica, a título universal, el patrimonio de Hoffmann que era propiedad de Magpar a cambio de la atribución a ésta de sus propias participaciones sociales.
- 35 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si la obligación de Magpar de conservar las participaciones sociales de Hoffmann durante cinco años se ha transmitido, por la parte del plazo de cinco años restante, a las participaciones sociales de Holding recibidas por Magpar en el marco de la segunda operación de fusión y, en caso afirmativo, si esta última ha perdido la ventaja que supone la exención al dejar de ser titular de dichas participaciones sociales de Holding, a consecuencia de la tercera operación realizada en el referido plazo, en contrapartida por la atribución de derechos de socio de la Cooperativa.
- 36 La respuesta a esta cuestión está vinculada a la consideración de que la segunda operación, que es determinante en el presente caso, a saber, la adquisición a título universal del patrimonio de Hoffmann por Holding, entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 1, letra b), de la Directiva 69/335. Ahora bien, como se ha señalado en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia, la conservación durante cinco años de las participaciones sociales adquiridas de una sociedad de capital no se exige para las operaciones de reestructuración de empresas que entran dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición, visto que, en el caso de autos, la pérdida de estas participaciones conllevó la adquisición a título universal del patrimonio de Hoffmann por Holding y que la propia Hoffmann dejó de existir.
- 37 Tal interpretación no sólo se corresponde con el tenor de la disposición considerada, sino igualmente con la evolución de las Directivas comunitarias, antes citadas, en mate-

ria de impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, como se expuso en los apartados 5 a 12 de la presente sentencia. Así, la Directiva 73/79 ha extendido el ámbito de aplicación de los tipos reducidos del impuesto sobre las aportaciones de capital, la Directiva 73/80 ha establecido la disminución tanto del tipo del impuesto sobre las aportaciones de capital como de sus tipos reducidos, mientras que la Directiva 85/303 ha atribuido a los Estados miembros la posibilidad de eximir del impuesto sobre las aportaciones de capital todas o parte de las operaciones que entran en el ámbito de aplicación de éste y ha impuesto la exención de operaciones sujetas hasta entonces a los tipos reducidos.

- 38 Además, esta interpretación es conforme con el espíritu y el objetivo de la normativa antes mencionada, que pretende facilitar cada vez más la circulación de capitales ligada a operaciones de concentración de empresas y dar a éstas la posibilidad de adoptar, sin obstáculos inútiles, las estructuras y las formas sociales más adecuadas a las exigencias de una realidad económica en evolución permanente.
- 39 Por último, como señaló en sus conclusiones el fiscal general del Hoge Raad, al igual que el Abogado General en los puntos 31 a 37 de sus conclusiones y la Comisión, procede indicar que la solución inversa sometería el mantenimiento de la ventaja que supone la exención del impuesto sobre las aportaciones de capital a un requisito adicional que constituiría, desde el punto de vista de la normativa antes citada, una exigencia inútil y perjudicial para las operaciones de reestructuración de empresas. En estas circunstancias, debe considerarse que si el legislador comunitario hubiera querido establecer tal exigencia, lo habría previsto de manera expresa.

Sobre la segunda cuestión

El órgano remitente se pregunta si es relevante, a efectos de responder a la primera cuestión, el hecho de que el artículo 7, apartado 1, letra b) bis, párrafo segundo, frase segunda, de la Directiva 69/335 se refiera a una “cesión”.

- 43 (...) la operación de fusión, en sus diferentes formas, está concebida en términos amplios en la Directiva 78/855/CEE del Consejo, de 9 de octubre de 1978, Tercera Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las fusiones de las sociedades anónimas (DO L 295, p. 36; EE 17/01, p. 76), de la que se pueden deducir por analogía algunas enseñanzas útiles para responder a la cuestión examinada. En el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva, la fusión por absorción se define como «la operación por la cual una o varias sociedades transfieren a otra, como consecuencia de una disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio activa y pasivamente mediante la atribución a los accionistas de la o de las sociedades absorbidas de acciones de la sociedad absorbente». Los mismos términos se utilizan, mutatis mutandis, en el artículo 4, apartado 1, de la citada Directiva en relación con la fusión por constitución de una nueva sociedad y en su artículo 24 relativo a la absorción de una sociedad por otra que posea la totalidad de las acciones de la primera.

- 44 La Directiva 69/335 no define el concepto de «cesión», ni se remite con tal fin al Derecho de los Estados miembros. Este concepto debe recibir, por tanto, en toda la Comunidad, una interpretación autónoma y uniforme que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2004, Comisión/Portugal, C-55/02, Rec. p. I-9387, apartados 44 y 45, y la jurisprudencia que en ella se cita).
- 45 Por consiguiente, habida cuenta, en particular, del hecho de que el artículo 7, apartado I, letra b) bis, párrafo segundo, frase segunda, de la Directiva 69/335 tiene por objeto el mantenimiento de la ventaja que supone la exención fiscal establecida en la normativa comunitaria, como se ha expuesto anteriormente, procede considerar que los términos «si [...] las participaciones son cedidas» revisten un alcance comunitario y no deben ser interpretados de manera restrictiva. Estos términos engloban una operación de fusión por absorción que tenga como consecuencia que las participaciones de la sociedad absorbida se extingan y que sus titulares reciban en contrapartida participaciones de la sociedad absorbente.
- 46 Aun cuando, conforme al Derecho de un Estado miembro, la extinción de las participaciones de la sociedad absorbida y la atribución de participaciones de la sociedad absorbente constituyan situaciones jurídicas distintas, son, no obstante, económicamente indisociables en la medida en que las participaciones de la sociedad absorbente se atribuyen en contrapartida por las participaciones de la sociedad absorbida y proporcionalmente al valor de estas últimas. Sobre este particular, la técnica jurídica por la cual se ejecute una fusión en Derecho nacional no puede influir en la existencia de un vínculo económico real y estrecho. El concepto de «cesión» debe, por ello, entenderse, en este contexto, como término genérico que engloba tales operaciones.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 1 de junio de 2006

■ **Asunto:** C-98/05

■ **Partes:** «De Danske Bilimportører y Skatteministeriet

■ **Síntesis:** Sexta Directiva sobre el IVA – Artículo 11, parte A, apartados 2, letra a), y 3, letra c) – Base imponible – Impuesto de matriculación de vehículos automóviles nuevos»

I. Comentario

Se plantea por un órgano jurisdiccional danés una cuestión, a mi juicio, relativamente sencilla, en materia de IVA. Lo que básicamente quiere saber el órgano jurisdiccional remitente es si un impuesto de matriculación debe hallarse comprendido en la base imponible del IVA, cuando el distribuidor entregue el vehículo ya matriculado por un precio que incluya dicho impuesto de matriculación. También quiere saber si los Estados miembros tienen libertad para configurar el Impuesto de matriculación de modo que por ejemplo y en concreto, se establezca que el sujeto sea el adquirente, y que cuando haya un distribuidor que lo haya pagado en nombre y por cuenta del adquirente, sea el importe pagado por éste la cantidad debida como impuesto.

Digo que la cuestión es relativamente sencilla porque, al menos en nuestro país, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, deja expresamente establecido que en la base imponible del Impuesto se incluyen cualquier clase de tributos y gravámenes que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas -excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido-, y que si bien se entienden comprendidos entre estos los Impuestos Especiales, se excluye de la misma el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, que denominamos comúnmente Impuesto de Matriculación (artículo 78. Dos.4º).

La razón de esta exclusión me parece muy clara, y es doble. La primera, que como dice la propia Exposición de Motivos de la Ley de los Impuestos Especiales, el Impuesto de Matriculación nació para compensar la supresión del tipo incrementado del IVA que gravaba los automóviles, como consecuencia de las exigencias de armonización en materia de imposición indirecta impuestas por la Comunidad Europea. Por tanto, no tendría sentido que se incluyera este Impuesto de Matriculación –“desgajado”, por así decirlo, del IVA- en la base imponible del propio IVA, pues ello significaría una suerte de “doble imposición material”, atendiendo al origen del impuesto especial.

La segunda, que como dice la propia Ley española del Impuesto, lo que se incluirá en la base imponible serán los gravámenes que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, y es claro que mientras el hecho imponible del IVA viene constituido en este

caso por la entrega del vehículo, el hecho imponible del Impuesto de Matriculación es la primera matriculación.

Los fundamentos jurídicos empleados por el Tribunal son sencillos y contundentes. En primer lugar, y como argumento fundamental, utiliza precisamente el que acabamos de exponer; esto es, que los hechos imponibles de ambos impuestos son distintos. Si el hecho imponible del IVA es la entrega de bienes, en nuestro caso del vehículo, el hecho imponible del impuesto sobre matriculación consiste en la primera matriculación del citado bien, no en su entrega.

En un principio no haría falta más explicación, pues el hecho imponible viene definido legalmente como la matriculación y no cabe duda sobre que es ésta y no la entrega lo que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria por el mismo. Pero como la asociación demandante considera que lo único que pretende el legislador danés es controlar la recaudación de un impuesto que en realidad, a su juicio, está vinculado a la entrega, la sentencia se esfuerza en dar razones para explicar que no es sólo que el legislador defina con hechos distintos los dos presupuestos de hecho que dan lugar a los dos distintos impuestos, sino que además no cabe otra interpretación: primero, si se tiene en cuenta que un vehículo que se compra con una finalidad distinta a la de ser puesto en circulación no constituye hecho imponible del Impuesto de Matriculación; y segundo, si se toma en consideración que hay ocasiones en que, aunque no hay entrega en Dinamarca, se realiza el hecho imponible, porque el vehículo es trasladado a dicho país con ocasión de, por ejemplo, una mudanza y para ser destinado a la circulación por la vía pública danesa.

Por su parte, la base imponible del IVA es la totalidad de la contraprestación, a la que se añaden los impuestos, derechos, tasas y exacciones que, como dice el Tribunal de Justicia, guarden relación con dicha entrega, puesto que en sí mismos no suponen un valor añadido y no constituyen la contrapartida económica de la entrega del bien.

Y tampoco obstaculiza esta interpretación el hecho de que a veces el devengo del IVA sea posterior al del Impuesto de Matriculación. Ni el hecho de que al cliente se le venda el vehículo facturándole tanto el precio del coche como el IVA y el Impuesto de Matriculación.

Efectivamente, si un distribuidor vende un vehículo y contractualmente se ha comprometido a entregarlo matriculado, habrá debido pagar el Impuesto de Matriculación. Pero pagar el impuesto no significa ser sujeto pasivo del mismo. Se puede pagar, como hace el distribuidor, en nombre y por cuenta de un tercero, en nuestro caso, en nombre del comprador.

Y cuando el distribuidor entrega el automóvil, realiza el hecho imponible del IVA, y por tanto expedirá una factura repercutiendo este impuesto. Pero para el distribuidor, el importe del Impuesto de Matriculación que ha satisfecho es un mero gasto suplido (debo reconocer que la sentencia no utiliza dicho concepto). De modo que cuando el distribuidor factura dicho impuesto al comprador (esto es, cuando consigna en la factura por la venta del vehículo el importe del impuesto de matriculación), lo único que está haciendo es tratar de reembolsarse de los gastos realizados en nombre y por cuenta de su cliente.

Es decir, el concepto que le factura no representa una contrapartida del bien entregado. Y por consiguiente, este concepto nunca puede ser incluido en la base imponible del IVA.

En la sentencia se denomina responsable al distribuidor, y obligado al pago del impuesto al comprador del vehículo. A mi juicio, si trasladamos el caso a la legislación española, sería más correcto utilizar, para el comprador, el concepto de sujeto pasivo a título de contribuyente, mientras que el distribuidor sería un mero presentador de la declaración, pero no un responsable, como lo denomina la sentencia, a menos que tuviera la condición de agente o comisionista de aduanas, por su actuación en nombre del comitente.

La segunda cuestión planteada por el tribunal danés también es de lógica contestación, pues debe reconocerse que no hay armonización en imposición sobre los vehículos, luego los Estados miembros pueden ejercer con libertad su competencia tributaria, y establecer, si así lo consideran, que el Impuesto de Matriculación, en caso de que el distribuidor asuma contractualmente la obligación de entrega del vehículo matriculado y por consiguiente ello conlleve la del pago del citado impuesto, sea precisamente el importe avanzado por el distribuidor en nombre y por cuenta del adquirente.

Nada obstaría, a mi juicio, a que se estableciera legalmente para estos casos un supuesto de sustitución, pues si el sustituto del contribuyente es aquél que por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado al pago del tributo, pudiéndole exigir a éste su reembolso, la figura del distribuidor parece que podría configurarse como tal.

2. Antecedentes

Podemos esquematizar los hechos como sigue:

- Una asociación profesional de importadores de vehículos, De Danske Bilimportører, a la que llamaremos DBI, compró un vehículo nuevo destinado a ser usado por su director.
- El distribuidor, antes de entregar el vehículo, se encargó de matricularlo a nombre del comprador:
 - a factura de compra del vehículo menciona un precio global que se desglosa de la siguiente manera:
 - a cantidad reclamada por el distribuidor al comprador, excluido el IVA y el impuesto de matriculación;
 - el IVA calculado al tipo normal del 25 % sobre el precio del vehículo
 - y el impuesto de matriculación calculado, sin perjuicio de determinados ajustes y deducciones, sobre la base del importe de los dos primeros conceptos.
- DBI estima que dicha forma de calcular resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva y que el IVA debe calcularse sobre el precio global del vehículo, incluyendo el impuesto de matriculación, y por ello interpone un recurso ante el Østre Landsret.

- Como el Impuesto de Matriculación tiene carácter progresivo, el cálculo es importante.
- Aunque hay antecedentes sobre la materia, el Østre Landsret considera que la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Rec. p. I-6065), no contenía ningún dato pertinente para la solución del litigio pendiente ante él, y por ello decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que se enumeran en el apartado siguiente.

3. Cuestiones planteadas

El Østre Landsret plantea al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva sobre el IVA en el sentido de que un impuesto de matriculación de vehículos automóviles (vehículos de turismo) ha de incluirse en la base imponible del IVA cuando se celebra un contrato de compraventa para la entrega de un vehículo automóvil nuevo destinado al transporte de personas, en el caso de que el distribuidor entregue el vehículo, de conformidad con el contrato de compraventa y con el uso que pretende darle el comprador, debidamente matriculado y por un precio global que incluye el precio pagado al distribuidor y el impuesto?
- 2) ¿Puede un Estado miembro regular de tal modo su sistema fiscal que se considere que el impuesto de matriculación es un desembolso efectuado por el distribuidor por cuenta del comprador final, lo que implica que sea éste el sujeto pasivo del impuesto?
- 3) ¿Es relevante a efectos de las cuestiones primera y segunda el hecho de que la compra y la entrega de un automóvil de turismo puedan tener lugar sin que se haya abonado el impuesto de matriculación, lo que sucede cuando el comprador no tenga la intención de utilizar el automóvil para el transporte de personas o mercancías en una zona en la que rige el Código de la Circulación?
- 4) ¿Es relevante el hecho de que los consumidores finales importen o introduzcan en el territorio danés, en particular como bienes personales en caso de traslado de residencia, una cantidad significativa de vehículos automóviles de ocasión y de que paguen el impuesto de matriculación sin la intervención de un distribuidor?
- 5) ¿Es relevante que el hecho imponible y la exigibilidad del impuesto de matriculación –eventualmente como desembolso– se produzcan antes de que tenga lugar el hecho imponible y el devengo del IVA?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

En el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega,

dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal no responde cuestión por cuestión a las cinco planteadas, por no ser necesario. El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

- 15 Según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en el interior del país estará constituida, en las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que el transmitente de los bienes obtenga o vaya a obtener del comprador (...).
- 16 Conforme al artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, quedarán comprendidos en la base imponible los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio impuesto sobre el valor añadido.
- 17 Según ha señalado la Abogado General en los puntos 16 y 17 de sus conclusiones, para que dichos conceptos puedan hallarse comprendidos en la base del IVA, siendo así que no contienen ningún valor añadido y que no constituyen la contrapartida económica de la entrega del bien, deben guardar una estrecha relación con dicha entrega (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rec. p. 6365, apartados 11 y 12; de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, apartado 12, y de 3 de julio de 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Rec. p. I-5163, apartados 17 y 18).
- 18 Pues bien, en el caso de autos, según han puesto de manifiesto los Gobiernos danés y neerlandés, así como la Comisión de las Comunidades Europeas, el hecho imponible del impuesto de matriculación no reside en la entrega del vehículo, sino en la primera matriculación de éste en territorio danés (véanse las sentencias *De Danske Bilimportører*, antes citada, apartado 34, y de 16 de junio de 2005, *Comisión/Dinamarca*, C-138/04, no publicada en la Recopilación, apartado 12).
- 19 Este planteamiento se ve confirmado por el hecho, que constituye el objeto de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, de que un vehículo nuevo comprado con una finalidad distinta de la de ser puesto en circulación en las zonas en que se aplica el Código de la Circulación danés (por ejemplo, en el supuesto de un vehículo de colección, de un vehículo destinado a utilizarse exclusivamente en

una propiedad privada o de un vehículo destinado a ser trasladado fuera del territorio nacional) no da lugar; no obstante la existencia de una entrega dentro de éste, a la percepción del impuesto de matriculación.

- 20 Un planteamiento semejante se ve corroborado asimismo por el hecho, mencionado en la cuarta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, de que el impuesto de matriculación sea exigible en determinados supuestos caracterizados por la falta de entrega dentro del territorio danés, tal como el del vehículo trasladado por su propietario a Dinamarca en el marco de una mudanza y destinado a ser utilizado en la vía pública en dicho Estado miembro o el del vehículo reparado a raíz de un accidente y destinado de nuevo a una utilización de esta índole.
- 21 Contrariamente a lo que afirma DBI, no puede considerarse, en estas circunstancias, que la relación entre la recaudación de dicho impuesto y la matriculación del vehículo responda tan sólo al deseo de las autoridades nacionales de garantizar un control eficaz de la recaudación de un impuesto que, en realidad, está vinculado a la entrega. Por el contrario, dicha relación pone de manifiesto la verdadera naturaleza y el hecho imponible del citado impuesto, que es un impuesto que guarda una relación directa con la matriculación, cuyo devengo depende de la presentación del vehículo para su matriculación con vistas a su utilización en la vía pública en Dinamarca.
- 22 Según señala DBI, es cierto que, cuando un distribuidor homologado se compromete, mediante un contrato, a entregar un vehículo después de haberlo hecho matricular, como sucede habitualmente, según el órgano jurisdiccional remitente, cuando se adquiere un vehículo a un semejante distribuidor, el devengo del IVA es posterior al del impuesto de matriculación y éste se halla incluido en el importe facturado al comprador cuando se entrega dicho vehículo.
- 23 Sin embargo, y para responder a la quinta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, esta circunstancia no puede ocultar la existencia, entre los respectivos hechos imponibles del impuesto de matriculación y del IVA, de una diferencia conceptual que hace a la primera independiente de la segunda.
- 24 Lo mismo sucede con la alegación que formula asimismo DBI según la cual la normativa nacional sobre la exposición de los precios obliga a los distribuidores a indicar en sus anuncios el precio global del vehículo, incluido el impuesto de matriculación.
- 25 De ello se desprende que, cuando el impuesto de matriculación haya sido abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar al comprador un vehículo que esté matriculado a nombre de éste último, como ocurre en el asunto principal, debe considerarse que la facturación de dicho impuesto al comprador supone el reembolso de los gastos realizados por el distribuidor en nombre y por cuenta del referido comprador y no representa una contrapartida por el bien entregado. Por lo tanto, un impuesto de esta índole no puede considerarse como un dato incluido en la contabilidad del distribuidor y que tenga el carácter de una cuenta específica en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

- 26 Según ha destacado la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, debe subrayarse a este respecto que, en el marco de un contrato de venta como el que se cuestiona en el asunto principal, el distribuidor registrado que pague el impuesto de matriculación antes de entregar el vehículo no lo hace en su propio interés, sino en el del comprador que desea tomar posesión de un vehículo nuevo matriculado a su nombre y apto para circular legalmente por la vía pública en Dinamarca.
- 27 Como pone de manifiesto DBI, en tal caso, el distribuidor registrado es ciertamente el responsable del pago del impuesto de matriculación a las autoridades tributarias competentes. No es menos cierto que, por lo que atañe a este impuesto, la persona obligada a su pago es el comprador del vehículo, según lo pone de manifiesto el hecho de que el distribuidor repercute después sobre el referido comprador el importe de dicho impuesto que ha pagado.
- 28 Para responder a la segunda cuestión, debe precisarse asimismo que, sin perjuicio de algunas excepciones que no vienen al caso en el presente asunto, la tributación de los vehículos aún no ha sido armonizada y difiere considerablemente de un Estado miembro a otro. Por consiguiente, los Estados miembros tienen plena libertad para ejercer su competencia tributaria en este ámbito, siempre que lo hagan en la observancia del Derecho comunitario (sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec. p. I-3193, apartado 40, y de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 74).
- 29 Por consiguiente, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, debe reconocerse que un Estado miembro puede crear un impuesto sobre los vehículos automóviles nuevos cuyo hecho imponible sea la primera matriculación en el territorio de dicho Estado y cuyo sujeto pasivo sea el adquirente del vehículo y que, cuando sea abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar el vehículo ya matriculado a nombre del comprador, corresponda al importe avanzado por dicho distribuidor a nombre y por cuenta del citado comprador.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 8 de junio de 2006

■ **Asunto:** C-517/04

■ **Partes:** Visserijbedrijf D. J. Koornstra & Zn. Vof y Productschap Vis

■ **Síntesis:** «Exacción sobre el transporte de quisquillas a bordo de buques pesqueros matriculados en un Estado miembro destinada a financiar instalaciones de tamizado y pelado de quisquillas en dicho Estado miembro – Artículo 25 CE – Exacción de efecto equivalente a derechos de aduana – Artículo 90 CE – Tributos internos»

I. Comentario

Lo que el Tribunal tiene que resolver en este asunto es si una exacción que se impone a un empresario de un Estado miembro sobre las quisquillas que transporta en un buque pesquero puede ser considerada exacción de efecto equivalente a derechos de aduana o tributo interno discriminatorio, teniendo en cuenta varias cuestiones, entre ellas las siguientes: que el producto de dicha exacción se destina a financiar actividades de tamizado y pelado de quisquillas en dicho Estado miembro, por tanto, de alguna manera compensa la carga soportada a los que pagan la exacción; que los empresarios también pagan dicha exacción aun cuando descarguen en otros lugares de la Comunidad, por tanto aun cuando puede que no se beneficien de la ventaja que supone la prestación dada por el organismo que recauda la exacción.

Debe recordarse a estos efectos que las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las relativas a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente. Como viene reiterando el Tribunal, en ésta que comentamos y en sentencias anteriores (sentencias de 17 de septiembre de 1997, UCAL, C-347/95, Rec. p. I-4911, apartado 17; de 22 de mayo de 2003, Freskot, C-355/00, Rec. p. I-5263, apartado 39, y de 27 de noviembre de 2003, Enirisorse, C-34/01 a C-38/01, Rec. p. I-I4243, apartado 59), un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías.

De modo que lo que hace el Tribunal es, primero, examinar si la exacción controvertida puede ser calificada de exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación en el sentido de los artículos 23 CE y 25 CE. Sólo de no ser así, y sólo en segundo lugar, deberá verificarse si la referida exacción constituye un tributo interno discriminatorio prohibido por el artículo 90 CE.

Como es sabido, en ausencia de una definición en el Tratado, la jurisprudencia ha tenido que definir dicha noción. El Tribunal de Justicia considera exacción de efecto equivalente a "todo derecho, sea cual sea su denominación o su técnica, que, al afectar al producto importado con exclusión del producto nacional similar, tiene como resultado, al alterar su

precio, la misma incidencia restrictiva sobre la libre circulación de mercancías que un derecho de aduana". El Tribunal no se fija, por lo tanto, en la naturaleza o en la forma de la exacción, sino únicamente en su efecto (véanse por ejemplo las SSTJCE de 14.12.1962, As.Ac 2 y 3/62 y de 25.9.1979, As. 232/78).

Entonces, en primer lugar, ¿es exacción de efecto equivalente?

No. Sólo sería exacción de efecto equivalente con arreglo a los artículos 23 CE y 25 CE si, fuera cualesquiera que fuera su denominación y su técnica, gravara las mercancías por el hecho de atravesar la frontera. Y al analizar el Tribunal la exacción controvertida, revela que ésta no se recauda por el hecho de que las mercancías atraviesen la frontera, sino que recae sobre las quisquillas transportadas a bordo de un buque pesquero neerlandés, tanto si van destinadas al mercado nacional como a la exportación.

A ello no obsta que no sea percibida en favor del Estado, como ocurre en este caso, en que la percibe un organismo profesional de Derecho público.

Como precedentes jurisprudenciales pueden mencionarse las sentencias UCAL, antes citada, apartado 18; de 9 de septiembre de 2004, Carbonati Apuani, C-72/03, Rec. p. I-8027, apartado 20, y de 8 de noviembre de 2005, Jersey Produce Marketing Organisation, C-293/02, Rec. p. I-9543, apartado 55).

En segundo lugar, y dado que no es exacción de efecto equivalente, el Tribunal se plantea, ¿es un tributo interno prohibido por discriminatorio?

Se trataría de un tributo interno previsto en el artículo 90 CE, si perteneciera a un régimen general de gravámenes internos que recaen sistemáticamente sobre categorías de productos en función de criterios objetivos aplicados con independencia del origen o del destino del producto (sentencias de 23 de abril de 2002, Nygård, C-234/99, Rec. p. I-3657, apartado 19, y Carbonati Apuani antes citada, apartado 17).

Para examinar si la exacción es discriminatoria o si se exige con criterios idénticos a nacionales y extranjeros, en la sentencia Nygård dijo el Tribunal que puede atenderse al destino que se da a los ingresos. Allí, el Sr. Nygård, productor de cerdos con domicilio en Dinamarca, transportó a Alemania cerdos vivos con destino al matadero, y pagó en Alemania, por este concepto, un impuesto sobre la producción por cada cerdo entregado a los mataderos, con arreglo a la Ley alemana. Pero las autoridades danesas (en concreto, también como en el caso que nos ocupa, un organismo de Derecho público) le exigieron también por su parte un impuesto que gravaba los cerdos producidos en dicho Estado miembro, con independencia de si iban a ser sacrificados en el mercado nacional o si iban a ser exportados vivos a otros Estados miembro.

Pues bien, en aquel caso se dijo que el tributo puede ser discriminatorio si está afectado a actividades que benefician especialmente a los productos nacionales que son transformados o comercializados en el mercado nacional, por ejemplo porque la carga tributaria soportada se compensa o neutraliza con la ventaja obtenida. Ventaja que no obtendrían los mismos productos si son exportados.

De manera que un impuesto violaría la prohibición de discriminación establecida en el artículo 90 CE si las ventajas que supone la afectación para los productos nacionales destinados al mercado nacional compensaran –pero sólo en parte– la carga que recae sobre los mismos. Sin embargo, si la ventaja de facto obtenida de pagar el tributo compensara íntegramente la carga soportada por el producto nacional, dicho tributo constituiría en realidad una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 23 CE y 25 CE.

Consiguientemente, si las ventajas compensaran íntegramente la carga soportada, el impuesto sería ilegal en su totalidad. Y si las ventajas compensaran sólo parcialmente la carga que grava a los productos, el impuesto percibido sobre los productos nacionales exportados, sería en principio legal, pero debería prohibirse en la medida en que compensara dicha carga y ser objeto de una reducción proporcional.

La apreciación de este criterio no se debe hacer de forma individualizada por empresa, sino de forma global. Y es algo que corresponde al órgano jurisdiccional nacional. No obstante, puede adelantarse, dice el Tribunal de Justicia, que las instalaciones de tamizado y pelado de quisquillas financiadas por la exacción controvertida benefician exclusivamente a las empresas que transportan este marisco hacia los Países Bajos y no beneficia a quienes las transportan hacia otros Estados miembros, de lo que se deduce que la exacción controvertida hace que recaiga sobre los productos destinados a la exportación una carga mayor que la soportada por los productos destinados al mercado neerlandés.

La solución no es exacta a la que adoptó el Tribunal en el caso del impuesto sobre los cerdos resuelto por la STJCE 23.4.2002 que hemos mencionado, lo cual me parece lógico, pues allí los ingresos se destinaban a un Fondo para la financiación de medidas relacionadas con la promoción del sector agrícola y ganadero, del que podía beneficiarse el productor de cerdos que decide venderlos fuera del Estado miembro. Mientras que las peladoras de quisquillas instaladas en puertos neerlandeses no benefician a los que atracan en otros puertos.

2. Antecedentes

La Productschap Vis es un organismo profesional neerlandés de Derecho público, establecida para las empresas que practican la pesca, que tratan el pescado con la finalidad de obtener, en su caso tras la transformación de éste, productos que pueden servir para la alimentación humana o animal, y que comercializan pescado o productos derivados del pescado que pueden servir para la alimentación humana, tras su transformación o no.

Todo empresario que con un buque pesquero neerlandés acarree quisquillas tiene que pagar a la Productschap Vis y a favor de ésta una exacción por kilogramo sobre quisquillas acarreadas y vendidas para consumo humano. El producto de la exacción se destinará a financiar la adquisición, por parte de la Productschap Vis, de tamices y peladoras de quisquillas, así como la colocación y el mantenimiento de dichas instalaciones.

La empresa demandante en el litigio principal es Koornstra, una empresa que transporta quisquillas a bordo de un buque pesquero y que tanto las vende en los Países Bajos como las suministra al mercado de Dinamarca.

La Productschap Vis impone a Koornstra una exacción por los kilogramos de quisquillas suministrados directamente a Dinamarca, contra la que la empresa formula reclamación, que es desestimada. Por ello Koornstra interpone recurso ante el College van Beroep voor het bedrijfsleven, quien al albergar dudas sobre la compatibilidad de la exacción controvertida con el Derecho comunitario, decide suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que se enumeran a continuación.

3. Cuestiones planteadas

El College van Beroep voor het bedrijfsleven plantea al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Es compatible con el Derecho comunitario, en particular, con los artículos 25 CE y 90 CE, una exacción como la controvertida, que se impone a un empresario de un Estado miembro sobre las quisquillas transportadas con un buque pesquero matriculado en dicho Estado miembro y sirve para financiar las actividades de tamizado y pelado de quisquillas en dicho Estado miembro, si dicha exacción también se recauda por las quisquillas que tales empresarios descargan en otros lugares de la Comunidad?
- 2) Para responder a la cuestión anterior, ¿tiene importancia:
- a) dónde se han capturado las quisquillas;
 - b) el hecho de que las quisquillas, tras haber sido desembarcadas en otro lugar de la Comunidad, sean transportadas al Estado miembro en el que esté matriculado el buque pesquero;
 - c) el hecho de que, en caso de ser desembarcadas en otro lugar de la Comunidad, también se pague en dicho lugar por el tamizado y pelado de las quisquillas?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Una exacción recaudada por un organismo de Derecho público de un Estado miembro siguiendo criterios idénticos para los productos nacionales destinados al mercado nacional o a la exportación hacia otros Estados miembros, constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, prohibida por los artículos 23 CE y 25 CE, si los ingresos procedentes de dicha exacción sirven para financiar actividades de las que se benefician únicamente los productos nacionales destinados al mercado nacional y si las ventajas que supone el destino dado a los ingresos procedentes de la referida exacción compensan íntegramente la carga soportada por los citados productos. Por el contrario, tal exacción constituiría una vulneración de la prohibición de discriminación esta-

blecida en el artículo 90 CE, si las ventajas que supone el destino dado a los ingresos procedentes de la referida exacción para aquellos productos nacionales que se transformen o comercialicen en el mercado nacional tan sólo compensasen parcialmente la carga soportada por éstos.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión

La cuestión es si la exacción controvertida en el litigio principal puede constituir una exacción de efecto equivalente a derechos de aduana con arreglo al artículo 25 CE o un tributo interno discriminatorio prohibido por el artículo 90 CE.

- 15 Según reiterada jurisprudencia, toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, aunque sea mínima, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente con arreglo a los artículos 23 CE y 25 CE, aunque no sea percibida en favor del Estado (sentencias UCAL, antes citada, apartado 18; de 9 de septiembre de 2004, Carbonati Apuani, C-72/03, Rec. p. I-8027, apartado 20, y de 8 de noviembre de 2005, Jersey Produce Marketing Organisation, C-293/02, Rec. p. I-9543, apartado 55).
- 16 Sin embargo, tal gravamen no constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, sino un tributo interno previsto en el artículo 90 CE, si pertenece a un régimen general de gravámenes internos que recaen sistemáticamente sobre categorías de productos en función de criterios objetivos aplicados con independencia del origen o del destino del producto (sentencias de 23 de abril de 2002, Nygård, C-234/99, Rec. p. I-3657, apartado 19, y Carbonati Apuani antes citada, apartado 17).
- 17 En este contexto, se desprende además de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, a efectos de la calificación jurídica de un impuesto que grava los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional y los productos nacionales exportados sin perfeccionar sobre la base de criterios idénticos, puede ser necesario tener en cuenta el destino de los ingresos procedentes del tributo (sentencia Nygård, antes citada, apartado 21).
- 18 Así, cuando los ingresos de un tributo de este tipo se destinan a financiar actividades que benefician especialmente a los productos nacionales gravados que son transformados o comercializados en el mercado nacional, ello puede dar lugar a que el tributo recaudado según los mismos criterios constituya, sin embargo, un gravamen discriminatorio, en la medida en que la carga fiscal que recae sobre los productos transformados o comercializados en el mercado nacional es neutralizada por las ventajas que ella contribuye a financiar; mientras que la que recae sobre los productos exportados sin perfeccionar representa una carga neta (sentencia Nygård, antes citada, apartado 22).

- 19 A este respecto, si las ventajas que supone el destino dado a los ingresos procedentes de un impuesto, encuadrado en un régimen general de tributos internos y que grava sistemáticamente los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional y los exportados sin perfeccionar, compensan íntegramente la carga soportada por el producto nacional transformado o comercializado en el mercado nacional al efectuarse su despacho a consumo, dicho tributo constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 23 CE y 25 CE. En cambio, dicho impuesto violaría la prohibición de discriminación establecida en el artículo 90 CE si las ventajas que supone la afectación de los ingresos procedentes del tributo para los productos nacionales gravados que son transformados o comercializados en el mercado nacional sólo compensaran una parte de la carga que recae sobre éstos (sentencia Nygård, antes citada, apartado 23).
- 20 En el supuesto de que dichas ventajas para la producción nacional transformada o comercializada en el mercado nacional compensen íntegramente la carga soportada por ésta, el impuesto percibido sobre el producto, como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, deberá considerarse ilegal en su totalidad. En el supuesto de que, por el contrario, las ventajas compensen parcialmente la carga que grava a los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional, el impuesto percibido sobre los productos nacionales exportados, en principio legal, deberá prohibirse en la medida en que compensa dicha carga y ser objeto de una reducción proporcional (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas, UCAL, apartado 23, y Nygård, apartado 42).
- 21 Para una aplicación adecuada y correcta del criterio de la compensación es preciso comprobar, durante un período de referencia, la equivalencia pecuniaria entre los importes globalmente recaudados sobre los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional en concepto del impuesto considerado y las ventajas de que se benefician dichos productos con carácter exclusivo (sentencias de 17 de septiembre de 1997, Fricarnes, C-28/96, Rec. p. I-4939, apartado 27 y Nygård, antes citada, apartado 43).
- 22 Con arreglo a los principios que se acaban de recordar, corresponde, pues, al órgano jurisdiccional nacional asegurarse de que los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional no obtienen, de facto, un beneficio exclusivo o proporcionalmente más importante que los productos nacionales exportados de las prestaciones del organismo destinatario de la exacción controvertida, que pueda compensar total o parcialmente la carga que constituye la referida exacción (véanse, en este sentido, las sentencias UCAL, antes citada, apartado 26 y Fricarnes, antes citada, apartado 29).
- 26 Por consiguiente, si resultase que las ventajas que supone el destino dado a los ingresos procedentes de la exacción controvertida compensan íntegramente la carga soportada por las empresas que transportan, a bordo de buques pesqueros neerlandeses, quisquillas destinadas a la transformación o la comercialización en el mercado nacional, la aplicación de dicha exacción a los productos destinados a la exportación constitui-

ría una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 23 CE y 25 CE, que debe considerarse ilegal en su totalidad. Por el contrario, tal exacción constituiría una vulneración de la prohibición de discriminación establecida en el artículo 90 CE si las ventajas que supone el destino dado a los ingresos procedentes de la referida exacción para aquellos productos nacionales que se transformen o comercialicen en el mercado nacional, tan sólo compensasen parcialmente la carga soportada por éstos.

Sobre la segunda cuestión

27 No influyen en esta apreciación el lugar donde se hayan capturado las quisquillas, el hecho de que éstas, tras haber sido desembarcadas en otro Estado miembro, sean transportadas al Estado miembro en el que esté matriculado el buque pesquero, y la circunstancia de que, en caso de que sean desembarcadas en otro Estado miembro, también se pague en este último Estado por el tamizado y pelado de las quisquillas.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 8 de junio de 2006

■ **Asunto:** C-430/04

■ **Partes:** Finanzamt Eisleben y Feuerbestattungsverein Halle eV, en el que participa Lutherstadt Eisleben

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Posibilidad de invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo – Actividades que ejerce un sujeto pasivo privado en competencia con una autoridad pública – Organismo de Derecho público – No sujeción al impuesto en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas»

I. Comentario

La cuestión prejudicial resuelta por el Tribunal de Justicia en este caso es si un sujeto pasivo privado, en situación de competencia con un organismo de Derecho público puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva para alegar que la supuesta no sujeción de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a la que está sometido lesiona sus derechos.

El citado precepto de la Directiva determina un supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido: así, aunque los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tienen, con carácter general, la condición de sujetos pasivos, en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas (ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones), deberán ser considerados como sujetos pasivos en lo que respecta a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En el caso que analizamos, una asociación de interés público alemana explota un crematorio. Tiene conocimiento de que un municipio cercano explota también un crematorio y sospecha que las actividades por él realizadas puede estar siendo consideradas no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta circunstancia, entiende la Asociación demandante, puede suponer graves distorsiones de la competencia, ya que al no repercutir IVA en sus servicios, estaría haciendo ofertando los mismos a precios más ventajosos que los suyos. Por eso solicita información. Pero El Finanzmat le niega esta información amparándose en el deber de secreto tributario que le impone la Ordenanza Tributaria alemana.

El deber de secreto de los titulares de cargos públicos no es absoluto, y lo que se dilucida es si puede difundirse información si un particular considera que sus derechos han sido vulnerados por un acto administrativo. El Tribunal alemán entiende que un particular puede invocar vulneración de sus derechos para pedir información tributaria, aunque sea una persona ajena a la deuda tributaria misma. Trasladado a la terminología de nuestra Ley General Tributaria, la solicitada sería información con trascendencia tributaria, aun cuando el sujeto que la pide fuera ajeno a la deuda tributaria misma.

Se le da la razón. Y se le da la razón porque se demuestra que la información solicitada es susceptible de ser apreciada a la hora de valorar una posible vulneración de los intereses del solicitante de información.

En efecto, el sujeto, que es un particular, necesita obtener información sobre si el municipio vecino es considerado no sujeto a IVA por la prestación de servicios de crematorio, dado que dicha circunstancia podría estar permitiendo al municipio ofertar sus servicios a precios muy ventajosos respecto de los del particular que solicita la información.

El Tribunal entiende justificada esta solicitud de información con fundamento en el principio de neutralidad del IVA, que como es sabido se opone a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, tengan un trato fiscal distinto a efectos del citado Impuesto.

La Sexta Directiva, efectivamente, prevé que con carácter general los entes públicos no estén sujetos al Impuesto por sus actividades, pero también contempla que si al efectuarlas en concurrencia con el sector privado, y precisamente en razón de la no sujeción IVA, pueden ofertar sus productos a precios muy ventajosos ocasionando distorsiones graves de la competencia, entonces la regla general de la no sujeción se exceptiona.

El Tribunal, recordando la jurisprudencia sobre el efecto directo de la Directivas, dice que el artículo 4 apartado 5 de la Sexta Directiva es en esto clara y suficientemente precisa, y que por tanto puede aplicarse directamente, sin necesidad de trasposición a la legislación del Estado miembro. Sostiene que, si precisamente la no sujeción a IVA del crematorio de Lutherstadt Eisleben originase distorsiones en la competencia, la explotación del crematorio debería estar sujeta a dicho Impuesto. Es el órgano nacional quien debe determinar si se dan estas circunstancias que pueden justificar la sujeción.

En nuestro país existen crematorios municipales que cobran tasas y crematorios que cobran precios públicos; la diferencia entre unos y otros estriba en la voluntariedad, relacionada con la concurrencia del sector privado como oferente del mismo servicio. No se puede cobrar una contraprestación de naturaleza tributaria, en concreto, una tasa, cuando para recibir el mismo servicio, el particular puede acudir al sector privado, sino que en ese caso el ente público debe establecer un precio público (véase el concepto en el artículo 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios públicos).

Por ello, aun cuando en un principio la sentencia es aplicable en nuestro país (y lo sería tanto para este tipo de servicios como para otros que suelen prestarse por los municipios en concurrencia con el sector privado, como por ejemplo, los servicios de deportes prestados en y por polideportivos municipales), en realidad nuestro sistema tributario ya ha clarificado que, cuando el ente público actúe prestando un servicio que también se preste por el sector privado y que, por tanto, sea de solicitud voluntaria para los administrados, la contraprestación que se satisfaga no tendrá naturaleza de tasa, sino de precio público.

Ese precio público se determinará de manera que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la prestación de esos servicios (artículo 25 de la Ley 8/1989), precisamente para evitar expulsar a los competidores privados del mercado.

Y ese precio público sí estará en principio sujeto a IVA, pues lo que no está sujeto, según el artículo 7 número 8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, es la prestación de servicios realizada directamente por los entes públicos sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria. Dado que el precio público no es contraprestación de naturaleza tributaria, todo servicio por el que se cobre un precio público, como el de crematorio, estará sujeto a IVA.

Por tanto no será necesario para un particular que preste un servicio que sea también prestado por el municipio invocar esta sentencia para solicitar que, por ocasionar distorsiones en la competencia con el sector privado, se considere el supuesto sujeto a IVA. Ya que la solución a este asunto ha sido dada por nuestro legislador, y deriva tanto de la aplicación del concepto de precio público y su delimitación con el de tasa, como de la expresa previsión de este supuesto como de no sujeción a IVA, ya que el legislador español ya ha contemplado que cuando el ente público presta un servicio en concurrencia con el sector privado, puede ocasionarse una distorsión de la competencia que debe paliarse, tanto con la exigencia de un precio mínimo que cubra al menos el coste de los servicios prestados, como con la exclusión de estos supuestos de los de no sujeción a IVA.

2. Antecedentes

Una asociación de interés público denominada Feuerbestattungsverein explota un crematorio en la ciudad de Halle. Por estar interesada en conocer el régimen tributario a efectos de IVA de las prestaciones de servicios que realiza el crematorio de una ciudad vecina, presentó ante el Finanzamt una solicitud de información. En su solicitud, el Feuerbestattungsverein alegaba que la eventual no sujeción de ese otro crematorio en el municipio de Lutherstadt Eisleben al impuesto sobre el valor añadido permitiría a dicho municipio ofrecer los servicios de incineración a precios más ventajosos que los suyos.

Alegando su obligación de guardar el secreto fiscal, el Finanzamt se negó a facilitar al Feuerbestattungsverein la información solicitada.

Feuerbestattungsverein recurre contra esa resolución denegatoria, recurso que no prospera. Entonces interpone recurso ante el Finanzgericht.

El Finanzgericht anuló dicha resolución y ordenó al Finanzamt resolver de nuevo sobre la solicitud de información. A juicio del Finanzgericht:

1. las disposiciones del artículo 30, apartados 4, número 1, y 2, número 1, letra a), del AO admiten la difusión de la información obtenida en un procedimiento administrativo siempre que sirva para la instrucción de un procedimiento jurisdiccional tributario.
2. sería admisible un eventual recurso del Feuerbestattungsverein contra las resoluciones tributarias adoptadas frente al municipio de Lutherstadt Eisleben, ya que dicha asociación podría alegar que la no sujeción de este municipio al IVA o la tributación excesivamente baja a que está sometida dicha entidad local lesionan sus derechos.

El Finanzamt interpone recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

El Bundesfinanzhof considera:

1. que concurren los requisitos enunciados en el artículo 30, apartado 4, número 1, del AO para que pueda difundirse información amparada en principio por el secreto tributario.
2. Alega que el recurso contemplado en el artículo 40, apartado 1, de la Ley alemana de procedimiento tributario, que pretende interponer el Feuerbestattungsverein en materia de competencia, sólo es admisible si el recurrente prueba que sus derechos han sido lesionados por un acto administrativo, por la denegación o falta de adopción de tal acto, o por la denegación u omisión de otro acto.
3. Opina que sólo puede considerarse que existe una vulneración de los derechos de un tercero, ajeno a la deuda tributaria, si la no sujeción o la tributación excesivamente baja infringe una norma que no sólo haya sido adoptada en interés general, sino que también tenga por objeto proteger los intereses de determinados terceros, ajenos a la deuda tributaria de que se trate.

4. Y entiende que, efectivamente, el Tribunal de Justicia ha admitido ya la posibilidad de invocar el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva en favor de los organismos de Derecho público con el fin de preservar sus derechos, y observa que no parece poder excluirse que dicha disposición esté también destinada a proteger a los competidores privados en la medida en que la no sujeción de los organismos de Derecho público pudiera originar distorsiones de la competencia de cierta importancia.
5. No obstante, dicho órgano jurisdiccional admite que cabe otra lectura de esa jurisprudencia, según la cual el artículo 4, apartado 5, tendría únicamente la finalidad de garantizar la neutralidad objetiva del IVA, sin que los competidores privados puedan deducir derechos propios de ella.

3. Cuestión planteada

El Bundesfinanzhof plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE un sujeto pasivo privado que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue que la no tributación o la tributación excesivamente baja de éste es ilegal?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en el marco de un litigio, como el del procedimiento principal, entre un particular y la administración tributaria nacional.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre si un sujeto pasivo privado que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva para alegar que la supuesta no sujeción de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a la que está sometido lesionan sus derechos.

El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

- 24 (...) que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tiene por objeto garantizar el respeto del principio de la neutralidad del impuesto, que se opone,

en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 41), y que dicha disposición contempla el supuesto de que los organismos de Derecho público ejerzan en calidad de sujetos de Derecho público, a saber, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades u operaciones que pueden igualmente ser realizadas, en competencia con ellos, por particulares en un régimen de Derecho privado o basándose en concesiones administrativas (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 22).

- 25 La citada disposición establece una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público respecto a las actividades u operaciones que realizan en calidad de autoridades públicas en la medida en que esa no sujeción originaría distorsiones de la competencia de cierta importancia (sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartado 22).
- 26 Por consiguiente, si la no sujeción al IVA de la actividad económica considerada originase distorsiones de la competencia en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la explotación de un crematorio por Lutherstadt Eisleben estaría gravada en virtud de esa misma disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Comisión/Portugal, C-276/98, Rec. p. I-1699, apartado 28).
- 27 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar las circunstancias económicas que pueden justificar, en su caso, una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público.

A continuación el Tribunal se plantea el efecto directo del precepto concreto de la Sexta Directiva que ha sido invocado. Y el Tribunal responde:

- 28 (...) es jurisprudencia reiterada que las disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una directiva pueden ser invocadas por los particulares, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, contra cualquier disposición nacional no conforme a la directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989, apartado 98).
- 29 Así pues, los particulares están legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, contra el Estado miembro de que se trate, las disposiciones de una directiva que parezcan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas en todos aquellos casos en que no se garantice la aplicación plena de ésta, es decir, no sólo en los casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, sino también en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado

correctamente a la referida directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que ésta persigue (sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 27).

- 30 El Tribunal de Justicia ha declarado ya que, en la medida en que el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva determina claramente los organismos y las actividades a los que se aplica la regla de la no sujeción, dicha disposición responde a los criterios del efecto directo (sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartados 31 y 33).
- 31 Por consiguiente, dado que concurren los requisitos enunciados en los apartados 28 y 29 de la presente sentencia, un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al IVA de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar ante el juez nacional el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en el marco de un litigio, como el del procedimiento principal, entre un particular y la administración tributaria nacional.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 8 de junio de 2006

■ **Asunto:** C-106/05

■ **Partes:** L.u.P. GmbH y Finanzamt Bochum-Mitte

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 13, parte A, apartados 1, letras b) y c), y 2, letra a) – Asistencia sanitaria prestada por organismos que no sean de Derecho público – Asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas – Análisis clínicos efectuados, previa prescripción por un médico generalista, por un laboratorio de Derecho privado no integrado en un establecimiento asistencial – Requisitos para su exención – Facultad de apreciación de los Estados miembros – Límites»

I. Comentario

El Tribunal de Justicia sostiene en esta sentencia que a los análisis clínicos realizados a pacientes con carácter preventivo y efectuados por laboratorios de Derecho privado -no integrados en un establecimiento sanitario-, que hayan sido encargados o prescritos pre-

viamente por un médico generalista, puede serles de aplicación la exención del artículo 13 de la Sexta Directiva en cuanto suponen asistencia sanitaria.

Ello lo hace ante la pregunta que el Bundesfinanzhof plantea al Tribunal de Justicia como cuestión prejudicial: “¿Permite el artículo 13, parte A, apartados 1, letra b), y 2, de la [Sexta Directiva] sujetar a las condiciones mencionadas en las citadas disposiciones la exención de los análisis clínicos de laboratorio que hayan sido prescritos por médicos generalistas, aun cuando la asistencia sanitaria prestada por los médicos está en cualquier caso exenta?”

La pregunta es muy escueta y no contempla en sí misma la complejidad del tema en cuestión. Como puede verse en el fallo, el Tribunal tuvo que desglosar las cuestiones que encerraba la pregunta y así mismo descomponer en partes su respuesta.

El mencionado órgano jurisdiccional manifiesta sus dudas, en primer lugar, acerca de la cuestión de si las prestaciones de que se trata (análisis clínicos) deben considerarse “prestaciones (...) relacionadas directamente” con la “asistencia sanitaria” realizadas por “establecimientos hospitalarios” (pues así estarían incluidas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva) o si son “asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias” (en cuyo caso estarían en el apartado 1, letra c), del mismo artículo).

El Bundesfinanzhof destaca que, pese a que de la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99), se desprende que los análisis clínicos son operaciones relacionadas directamente con la asistencia sanitaria (es decir, estarían incluidas en la letra b), del precepto antes mencionado), las prestaciones que efectúan los médicos que ordenan la práctica de los análisis quedan exentas (pero por la letra c) del mismo precepto), por ser asistencia a personas realizada en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria.

Observa que, aun cuando los análisis clínicos contribuyan al diagnóstico de los enfermos, de modo que pueden constituir asistencia en el sentido de la letra c), los laboratorios que los realizan no efectúan sus prestaciones en el marco de una relación de confianza con el paciente, lo que excluiría la aplicación de la exención prevista en la mencionada disposición.

Contesta el Tribunal que conforme a su jurisprudencia, el criterio para delimitar el ámbito de aplicación de estos dos supuestos de exención no es tanto la naturaleza de la prestación como su lugar de realización. Pues, si conforme a la mencionada letra b) deben eximirse las prestaciones que consisten en un conjunto de cuidados médicos en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la protección de la salud humana, conforme a la letra c) deben eximirse las prestaciones efectuadas fuera de los establecimientos hospitalarios, es decir, ya sea en la consulta privada de quien las realice, en el domicilio del paciente o en cualquier otro lugar.

No obstante, el Tribunal entra a analizar la naturaleza de las prestaciones controvertidas, aunque sin desarrollar el interesante argumento planteado por el Tribunal remitente de la relación de confianza entre paciente y médico, característica de la relación profesional. Se pregunta ¿son los análisis clínicos prestaciones relacionadas directamente con la asistencia

sanitaria o son en sí mismas asistencia sanitaria o asistencia a personas físicas? Porque si fueran cualquiera de estas dos últimas, y no prestaciones directamente relacionadas con la asistencia sanitaria, quedarían exentas fuera cual fuere el lugar en que se efectuaran.

A ello contesta diciendo que, aunque las exenciones (al menos las previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva) se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso, la interpretación también debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

Después analiza qué debe entenderse por “asistencia sanitaria” y por “asistencia a personas físicas” para sostener que estos conceptos abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud. A la vista de ello, ¿son los análisis clínicos asistencia sanitaria?

Sí, responde el Tribunal. Porque, si bien la “asistencia sanitaria” y la “asistencia a personas físicas” deben tener una finalidad terapéutica, no necesariamente la finalidad terapéutica de un servicio debe entenderse restrictivamente. Ya en otras sentencias de este Tribunal se ha dicho que a la asistencia prestada con fines de prevención puede aplicársele una exención (por la letra c); y que aun en el caso de que las personas objeto de reconocimientos o de otras intervenciones médicas de carácter preventivo no sufrieran ninguna enfermedad o problema de salud, la inclusión de tales servicios en el concepto de “asistencia sanitaria” y de “asistencia a personas físicas” es conforme con el objetivo de reducción del coste de la asistencia médica (objetivo que es común tanto a la exención de la letra b) como de la letra c). Concluye que los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas quedan cubiertos por la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, y tanto letras b) como c), de dicha Directiva.

En efecto, los análisis clínicos prescritos por médicos generalistas en el marco de la asistencia que prestan pueden contribuir al mantenimiento de la salud de las personas; al igual que cualquier prestación médica de carácter preventivo, tienen por objeto facilitar la observación y examen de los pacientes, antes incluso de que se haga necesario diagnosticar, tratar o curar una posible enfermedad. Además, esta interpretación es acorde con el objetivo de la exención, que es reducir el coste de la asistencia sanitaria, y con el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que servicios similares que compiten entre sí sean tratados de forma distinta a efectos de IVA.

Por las mismas razones rechaza la interpretación de la Comisión, consistente en que un laboratorio no es centro hospitalario, y que la exención no debería aplicarse porque los análisis, si bien son prescritos por el médico en la consulta, no son efectuados en la misma consulta del médico que los prescribe. El Tribunal, lógicamente, dice que los análisis clínicos que se hacen por observación y examen de pacientes con carácter preventivo, tienen finalidad terapéutica, por lo que, aunque realizados por un laboratorio de Derecho privado, como es el caso de autos, son “asistencia sanitaria” en el sentido

de la letra b), interpretación avalada tanto por el objetivo de reducción del coste de esta exención como por el principio de neutralidad.

Como vemos es importante el carácter terapéutico (sea de diagnóstico, tratamiento o cura de enfermedades), que tiene que tener la prestación, para poder ser incluida entre las que constituyen asistencia médica. De hecho, puede comentarse que ya en la STJCE 14.12.2000, D. W., As. C-348/98, el Tribunal había dicho que no se encuentran exentas del IVA los análisis biológicos para determinar la afinidad genética entre individuos. Allí los Gobiernos austríaco, neerlandés y del Reino Unido sostenían que la exención del IVA se aplicaba a las prestaciones médicas sin distinción, es decir, que era irrelevante a estos efectos que dicha prestación médica tuviera por objeto realizar un acto técnico como un análisis de laboratorio o tratar una enfermedad. Sin embargo la Comisión alegaba que la finalidad de un reconocimiento genético realizado para determinar la paternidad no consistía en prevenir, ni diagnosticar, ni tratar una enfermedad, de modo que, aunque fueran servicios prestados por un médico, no merecían un trato distinto al que reciben otros peritos nombrados por órganos jurisdiccionales. El Tribunal acogió esta última tesis.

En el caso resuelto por la SSTJCE 20.11.2003, Ass. C-307/01 y C-212/01, *Peter d'Ambrumenil, Dispute Resolution Services Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise y Margarete Unterpertinger vs. Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter*, se contemplan varios supuestos a los que podría ser de aplicación la exención reconocida en el artículo 13.A.1.c) de la Sexta Directiva para la asistencia a personas físicas por profesionales médicos y sanitarios. Allí ya se explicó que no todas las actuaciones realizadas en el ejercicio de la profesión médica van a estar exentas, sino que había de tenerse en cuenta que la exención tiene por objeto la asistencia a personas físicas en cuanto va dirigida a prevenir, tratar o curar enfermedades del hombre o anomalías de la salud humana. Cuando su finalidad sea distinta, no estarán exentas, aun cuando sean prestaciones realizadas en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria. Y se recordó que para determinar la existencia de la finalidad terapéutica no debía seguirse un criterio particularmente restrictivo.

No parece que en este particular nuestra Dirección General de Tributos se muestre especialmente beligerante. En respuesta a consulta 29/03, contestó que, en aplicación de la jurisprudencia del TJCE, el Servicio de análisis de tejidos de enfermos de cáncer realizados por la consultante por encargo de centros hospitalarios estaba exento de IVA, por aplicación del artículo 20.uno.3º de la ley 37/1992, del Impuesto.

Tras haberse delimitado el ámbito de la Directiva, las siguientes cuestiones que se plantean en el asunto que comentamos son referentes a los requisitos nacionales para aplicar la exención. ¿Hasta qué punto puede la normativa nacional limitar esta exención?

La idea del órgano jurisdiccional remitente era que si las prestaciones estuvieran exentas en virtud de la letra c), entonces el Derecho interno no se había adaptado adecuadamente (por medio del artículo 4, número 16, letra c), de la UStG), a lo dispuesto la Directiva (véase en el apartado de Antecedentes de este comentario el precepto de la Ley alemana).

Y se había preguntado, ¿y si las prestaciones quedaran comprendidas en el ámbito de aplicación de la letra b), es decir, por ser “prestaciones relacionadas directamente con la asistencia sanitaria realizadas por establecimientos hospitalarios”, podía denegarse la exención sobre la base de los requisitos previstos en dicho apartado, cuando la propia asistencia sanitaria queda exenta aun en el caso de que no los cumpla? Porque el tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), autoriza esta interpretación.

El tribunal remitente duda si la exención de los análisis clínicos como los controvertidos en el litigio principal se puede supeditar a requisitos que no sean aplicables a la exención de la asistencia prestada por los médicos generalistas que hayan ordenado la práctica de tales análisis.

Y el Tribunal contesta que no hay inconveniente en establecer requisitos en las leyes nacionales para los médicos que ordenen su práctica y no para los laboratorios que los realicen. Precisamente es inherente a las disposiciones analizadas que los requisitos sólo se puedan aplicar a las prestaciones médicas de la letra b) y no a la asistencia sanitaria de la letra c); pues la exención de la asistencia sanitaria no se supedita a la condición de que sea un organismo de Derecho el establecimiento que preste el servicio, sino al requisito de que la asistencia se realice en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales en la normativa nacional.

En definitiva, el Tribunal acaba diciendo que los Estados pueden subordinar la exención de los análisis clínicos, en su condición de asistencia sanitaria, a requisitos distintos de los que se aplican a la exención de las operaciones relacionadas directamente con tal asistencia. Aunque no de forma ilimitada, sino respetando el principio de igualdad de trato y el de neutralidad. Y así concluye que mientras requisito de la supervisión médica excede de estos límites (pues la asistencia sanitaria no la prestan sólo los médicos u otros profesionales bajo su supervisión, sino que también son asistencia sanitaria otras prestaciones paramédicas realizadas en centros hospitalarios y bajo la supervisión de personas que no tiene la condición de médicos), el requisito de que los análisis se destinen, en al menos el 40%, a afiliados a algún organismo de Seguridad Social, no desborda estos límites.

2. Antecedentes

Los antecedentes de hecho en este asunto son muy sencillos: L.u.P., una sociedad limitada alemana, íntegramente participada por el Dr. Scharmann, médico de laboratorio, realiza análisis clínicos por encargo de sociedades de laboratorios, que cuentan entre sus afiliados con médicos generalistas que ordenan la práctica de los análisis en el marco de sus actividades de asistencia sanitaria. El Finanzamt consideró que estas prestaciones debían quedar sujetas al IVA, lo cual es confirmado por el Finanzgericht.

L.u.P. interpone recurso contra el Bundesfinanzhof, quien eleva cuestión prejudicial porque tiene dudas sobre si la normativa nacional, que limita la aplicación de la exención de las prestaciones sanitarias o actividades con ellas relacionadas, es contraria a la Directiva.

Siendo los antecedentes de hecho simples, lo que es imprescindible para entender la complejidad del asunto que se plantea es hacer, siquiera un breve esquema, de los antecedentes jurídicos, o marco normativo en que se desenvuelve el problema:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva dispone:

(...) los Estados miembros eximirán (...)

- b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;
- c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate.

4 El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), tercer guión, de la misma Directiva establece:

- a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en [la letra] b) [...] del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes: [...]

Por su parte, la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 1980/1993; en lo sucesivo, «UStG») prevé en su artículo 4, número 14, primera frase, que estarán exentos “los rendimientos derivados del ejercicio de la profesión de médico, odontólogo, terapeuta autorizado, fisioterapeuta, comadrona o cualquier otra profesión sanitaria similar en el sentido del artículo 18, apartado 1, número 1, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz) o del ejercicio de la profesión de analista clínico”.

El artículo 4, número 16, letra c), de la UStG dispone que “Entre las operaciones mencionadas en el artículo 1, apartado 1, números 1 a 3, estarán exentas: [...] 16. Las directamente relacionadas con la gestión de establecimientos hospitalarios, clínicas de diagnóstico y otros centros de cuidados médicos, diagnóstico o detección, [...] cuando: [...] c) en el caso de las clínicas de diagnóstico y otros centros de cuidados médicos, diagnóstico o detección, las prestaciones sean efectuadas bajo supervisión médica y al menos el 40 % de las prestaciones realizadas durante el año civil precedente lo hayan sido a favor de las personas mencionadas en el número 15, letra b)”. Las personas mencionadas en esta última disposición son “los afiliados a un organismo de seguridad social, los perceptores de asistencia social y los beneficiarios de una pensión de jubilación (o de víctima de guerra)”.

La duda que tiene el Bundesfinanzhof es si la normativa nacional, que limita la aplicación de la exención de las prestaciones sanitarias o actividades con ellas relacionadas (en el caso de las clínicas de diagnóstico y detección, las limitaciones son: 1.- que las prestaciones sean

efectuadas bajo supervisión médica y 2.- que al menos el 40 % de las prestaciones realizadas durante el año civil precedente lo hayan sido a favor de afiliados a un organismo de seguridad social, perceptores de asistencia social y beneficiarios de una pensión de jubilación o de víctima de guerra), es contraria a la Directiva.

3. Cuestiones planteadas

El Bundesfinanzhof suspende el procedimiento y plantea al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Permite el artículo 13, parte A, apartados 1, letra b), y 2, de la [Sexta Directiva] sujetar a las condiciones mencionadas en las citadas disposiciones la exención de los análisis clínicos de laboratorio que hayan sido prescritos por médicos generalistas, aun cuando la asistencia sanitaria prestada por los médicos está en cualquier caso exenta?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que a los análisis clínicos que tengan por objeto la observación y el examen de los pacientes con carácter preventivo y que sean efectuados, como en el litigio principal, por un laboratorio de Derecho privado no integrado en un establecimiento sanitario, previa prescripción de un médico generalista, puede serles de aplicación la exención prevista en dicha disposición, en cuanto asistencia sanitaria prestada por un establecimiento de Derecho privado debidamente reconocido a los efectos de la referida disposición.

El artículo 13, parte A, apartados 1, letra b), y 2, letra a), de dicha Directiva no se opone a una normativa nacional que supedita la exención de tales análisis clínicos a requisitos que, por un lado, no se aplican a la exención de la asistencia prestada por los médicos generalistas que los han prescrito y que, por otro, difieren de los aplicables a las operaciones relacionadas directamente con la asistencia sanitaria en el sentido de la primera de estas disposiciones.

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la misma Directiva se opone a que una normativa nacional supedita la exención de los análisis clínicos efectuados por laboratorios de Derecho privado no integrados en un establecimiento sanitario al requisito de que se lleven a cabo bajo supervisión médica. Sin embargo, esta disposición no se opone a que tal normativa supedita la exención de los análisis de que se trata al requisito de que, en al menos en un 40 %, se destinen a afiliados a un organismo de seguridad social.

5. Fundamentos de la sentencia

Extractamos los fundamentos a continuación (los destacados son nuestros):

- 22 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el criterio para delimitar el ámbito de aplicación de estos dos supuestos de exención no es tanto la naturaleza de la prestación como su lugar de realización. En efecto, conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, deben eximirse las prestaciones que consisten en un conjunto de cuidados médicos en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la protección de la salud humana, mientras que, conforme a la letra c) del mismo apartado, deben eximirse las prestaciones efectuadas fuera de los establecimientos hospitalarios, ya sea en la consulta privada de quien las realice, en el domicilio del paciente o en cualquier otro lugar (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 1988, Comisión/Reino Unido, 353/85, Rec. p. 817, apartados 32 y 33; Kügler, antes citada, apartados 35 y 36, y de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, apartado 47).
- 24 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación del tenor de esta disposición debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (sentencias Dornier, antes citada, apartado 42, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 29).
- 25 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva y en la letra c) del mismo apartado tienen por objetivo común reducir el coste de la atención sanitaria (sentencias Dornier, antes citada, apartado 43, y de 20 de noviembre de 2003, D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec. p. I-13989, apartado 58).
- 27 (...) tanto el concepto de «asistencia sanitaria», recogido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, como el de «asistencia a personas físicas», comprendido en el mismo apartado, letra c), abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (véase, en este sentido, la sentencia Dornier, antes citada, apartado 48).
- 29 (...) si bien la «asistencia sanitaria» y la «asistencia a personas físicas» deben tener una finalidad terapéutica, de ello no se desprende necesariamente que la finalidad terapéutica de un servicio deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la asistencia prestada con fines de prevención puede aplicársele una exención en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Aun en el caso de que resulte que las per-

sonas que son objeto de reconocimientos o de otras intervenciones médicas de carácter preventivo no sufren ninguna enfermedad o problema de salud, la inclusión de tales servicios en el concepto de «asistencia sanitaria» y de «asistencia a personas físicas» es conforme con el objetivo de reducción del coste de la asistencia médica, que es común tanto a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva como a la prevista en el mismo apartado, letra c). Por lo tanto, los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas quedan cubiertos por la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de noviembre de 2003, *Unterpertinger*, C-212/01, Rec. p. I-13859, apartados 40 y 41, y *D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services*, antes citada, apartados 58 y 59).

- 30 Los análisis clínicos que, como en el presente caso, son prescritos por médicos generalistas en el marco de la asistencia que prestan pueden contribuir al mantenimiento de la salud de las personas, puesto que, al igual que cualquier prestación médica de carácter preventivo, tienen por objeto facilitar la observación y examen de los pacientes, antes incluso de que se haga necesario diagnosticar, tratar o curar una posible enfermedad.
- 31 Por lo tanto, tal como L.u.P. afirmó en la vista, y como estiman posible el órgano jurisdiccional remitente y la Comisión, procede considerar que, habida cuenta del objetivo de reducción del coste de la asistencia sanitaria que subyace a las exenciones mencionadas, los análisis clínicos como los controvertidos en el litigio principal, que tienen por objeto la observación y el examen de los pacientes con carácter preventivo, pueden constituir «asistencia sanitaria» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva o «asistencia a personas físicas» con arreglo al mismo apartado, letra c) (véase, en este sentido, la sentencia *Comisión/Francia*, antes citada, apartado 30).
- 32 Esta interpretación resulta conforme, además, con el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias de 23 de octubre de 2003, *Comisión/Alemania*, C-109/02, Rec. p. I-12691, apartado 20, y *Kingscrest Associates y Montecello*, antes citada, apartado 54). No se respetaría este principio si los análisis clínicos prescritos por médicos generalistas quedaran sometidos a distintos regímenes de IVA en función del lugar en que se efectúen, cuando su naturaleza sea equivalente, habida cuenta de la formación de quienes los lleven a cabo (véanse, en este sentido, las sentencias *Dornier*, antes citada, apartado 49, y de 27 de abril de 2006, *Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-0000, apartados 40 y 41).
- 35 (...) Puesto que los análisis clínicos se integran, dada su finalidad terapéutica, en el concepto de «asistencia sanitaria», previsto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, debe considerarse que un laboratorio como el que es objeto del litigio principal constituye un establecimiento «de la misma naturale-

za» que los «establecimientos hospitalarios» y los «centros de cuidados médicos y de diagnóstico» a efectos de dicha disposición.

- 36 Por otro lado, como resulta de los apartados 31 y 32 de la presente sentencia, tanto el objetivo de reducción del coste de la asistencia sanitaria que subyace al artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva, como el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los análisis clínicos queden sometidos a distintos regímenes de IVA en función del lugar en que se efectúen, cuando su naturaleza sea equivalente, habida cuenta de la formación de quienes los lleven a cabo.
- 38 (...) por lo que respecta a la exención de la transmisión de muestras por los laboratorios para su análisis clínico, resulta indiferente, a los efectos de la aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que el laboratorio que toma la muestra efectúe también su análisis o que subcontrate éste con otro laboratorio sin dejar de ser responsable frente al paciente, o incluso que, por la naturaleza del análisis efectuado, esté obligado a transmitir la muestra a un laboratorio especializado (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 28). Por otro lado, del apartado 67 de la sentencia D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, antes citada, se desprende que los exámenes médicos que tengan principalmente por objeto permitir la prevención y el diagnóstico precoz de enfermedades, así como el seguimiento del estado de salud de los trabajadores o tomadores de seguro, pueden cumplir los requisitos de exención que se prevén en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, aun cuando tengan lugar a petición de terceros.
- 39 De lo anterior resulta que a los análisis clínicos efectuados por un laboratorio de Derecho privado, como el que es objeto del litigio principal, que tengan por objeto la observación y el examen de los pacientes con carácter preventivo, puede serles de aplicación la exención que para la asistencia sanitaria prevé el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.
- 42 Como ya se ha declarado, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no precisa los requisitos y las modalidades de este reconocimiento. Por consiguiente, en principio corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a los establecimientos que lo soliciten. Los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación a este respecto (sentencia Dornier, antes citada, apartados 64 y 81).
- 43 Por otro lado, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a subordinar la concesión de la exención enunciada en el apartado 1, letra b), a los organismos que no sean de Derecho público al cumplimiento de alguno de los requisitos que se mencionan seguidamente en esa disposición (véase, en este sentido, la sentencia Dornier, antes citada, apartado 65). Los Estados miembros pueden imponer libremente, con carácter adicional, estos requisitos facultativos para la concesión de la exención (véase, en este sentido, la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 38).

- 45 A este respecto, basta con señalar que, conforme al propio tenor del artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, los requisitos que se mencionan en la letra a) de la misma disposición sólo pueden aplicarse a las prestaciones médicas comprendidas en el apartado 1, letra b), de dicho artículo, y no a la asistencia exenta en virtud de su apartado 1, letra c). Además, esta última disposición supedita la exención de esta asistencia no ya a la condición de que el organismo o establecimiento que la preste sea un establecimiento de Derecho público o haya sido reconocido por el Estado miembro de que se trate, sino al requisito de que la asistencia se realice en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales en la normativa nacional (sentencia Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, antes citada, apartado 23).
- 46 Por lo tanto, es inherente a estas disposiciones la posibilidad de que se establezcan requisitos para la exención de los análisis clínicos que no se apliquen a los médicos que hayan ordenado su práctica.
- 47 Asimismo, en contra de lo que sugiere el órgano jurisdiccional remitente, tanto de la facultad de apreciación de que disfrutaban los Estados miembros para el reconocimiento de establecimientos de Derecho privado a efectos de la aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, como de lo dispuesto en el apartado 2, letra a), de dicho artículo, que no obliga a dichos Estados a prever los requisitos que menciona, sino que les permite imponerlos caso por caso, se desprende que estos mismos Estados pueden, en principio, subordinar la exención de los análisis clínicos, en su condición de asistencia sanitaria, a requisitos distintos de los que se aplican a la exención de las operaciones relacionadas directamente con tal asistencia.
- 48 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si al imponer tales requisitos los Estados miembros han observado los límites de la facultad de apreciación aplicando los principios del Derecho comunitario, en particular, el principio de igualdad de trato, que, en materia de IVA, se traduce en el principio de neutralidad fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas Dornier, apartado 69; Kingscrest Associates y Montecello, apartado 52, y Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, apartado 36).
- 50 (...) el principio de neutralidad fiscal exige, en primer lugar, que todas las categorías de establecimientos de Derecho privado a que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva deban cumplir los mismos requisitos a efectos de su reconocimiento para la prestación de servicios similares. En el presente caso, el órgano jurisdiccional remitente ha de verificar si la normativa nacional es conforme con esta exigencia o si, por el contrario, limita la aplicación de los requisitos de que se trata a ciertos tipos de establecimientos, dejando otros aparte.
- 51 Si la normativa nacional supedita la exención de la asistencia sanitaria controvertida en el litigio principal al cumplimiento de tales requisitos, lo que habrá de determinar el órgano jurisdiccional remitente, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha decla-

rado que el requisito relativo a la supervisión médica, en la medida en que excluya de la exención las prestaciones realizadas bajo la responsabilidad exclusiva de los profesionales paramédicos, excede los límites de la facultad de apreciación que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros. En efecto, el concepto de «asistencia sanitaria» que figura en esta disposición comprende no solamente las prestaciones efectuadas directamente por médicos o por otros profesionales sanitarios bajo supervisión médica, sino también las prestaciones paramédicas realizadas en centros hospitalarios bajo la responsabilidad exclusiva de personas que no poseen la condición de médico (sentencia Dornier, antes citada, apartado 70).

- 52 Por consiguiente, a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, un Estado miembro no puede subordinar válidamente el reconocimiento de los establecimientos de Derecho privado al requisito de que los análisis efectuados por estos últimos se realicen bajo supervisión médica (véase, en este sentido, la sentencia Dornier, antes citada, apartados 71 y 82).
- 53 En lo que atañe al segundo requisito, resulta también de la jurisprudencia que para determinar si un establecimiento de Derecho privado puede ser reconocido a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, las autoridades nacionales pueden, de acuerdo con el Derecho comunitario y bajo el control de los órganos jurisdiccionales nacionales, tomar en consideración, aparte del interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate y del hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, la posibilidad de que el coste de las prestaciones en cuestión sea asumido en gran parte por seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social (sentencia Dornier, antes citada, apartados 72 y 73).
- 54 Por lo tanto, al exigir, para el reconocimiento como laboratorios de Derecho privado a los efectos de la aplicación de dicha exención, que los análisis clínicos efectuados por los laboratorios en cuestión se destinen, en al menos un 40 %, a afiliados a un organismo de seguridad social, el Estado miembro de que se trata no ha excedido la facultad de apreciación que le permite dicha disposición.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA TERCERA) DE 15 DE JUNIO DE 2006

■ **Asunto:** C-494/04

■ **Partes:** Heintz van Landewijck SARL y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Directiva 92/12/CEE – Impuestos especiales – Sellos fiscales – Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 27 – Desaparición de precintas»

I. Comentario

Como es sabido, el Impuesto sobre las labores del tabaco es un impuesto indirecto, que aunque establece como hecho imponible la fabricación, lo que quiere gravar es el consumo. Lógico es que cuando, a pesar de haberse fabricado, estos productos no lleguen a consumirse, puedan establecerse supuestos de no sujeción a gravamen. Por eso, se establecen como supuestos de no sujeción los casos de destrucción del tabaco bajo control de la Administración, así como las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de estos impuestos, durante los procesos de fabricación o transporte. Y se ha configurado también como supuesto de no sujeción el de pérdidas debidas a caso fortuito o fuerza mayor. De manera que, por ejemplo, en la Ley española, si esta pérdida entra dentro de unos límites, se apreciará la no sujeción, y si excede de dichos límites, entonces habrá de probarse dicha pérdida. Si el impuesto se hubiera satisfecho previamente al acaecimiento de estas circunstancias, entonces se reconocerá el derecho a la devolución.

Pues bien, en el caso que comentamos, al Tribunal de Justicia se le plantea la posibilidad de pedir la devolución del Impuesto especial sobre las Labores del tabaco neerlandés pagado por Landewijck, quien explota un comercio al por menor de tabaco y quien, habiendo realizado dos solicitudes de precintas, y habiendo encargado a una empresa de mensajería que le entregara dichas precintas, supuestamente no recibe las mismas.

El Tribunal responde, lógicamente, que dado que no ha probado el recurrente que la desaparición de dichas precintas se deba a caso fortuito o fuerza mayor, no puede considerar contraria a derecho la decisión del inspector de no devolver el importe satisfecho por las precintas a cuenta del Impuesto sobre el tabaco.

La Directiva comunitaria, si bien prevé la posibilidad de devolver el Impuesto en caso de destrucción de las precintas o sellos fiscales, no contempla el caso de la desaparición de las mismas como un supuesto en que deba proceder la devolución de lo satisfecho, lo cual se deja en manos de los Estados miembros. Holanda no establece esta posibilidad, como tampoco lo hace nuestra Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Y ello, como dice el Tribunal, no sólo no va en contra de la Directiva (que no se opone a que los Estados hagan recaer el riesgo la pérdida de las precintas sobre el adquirente), sino que

además es acorde con uno de los objetivos de la normativa comunitaria, que es la prevención de los abusos y fraudes que podrían producirse de concederse la devolución a quien simplemente alegase haber extraviado las citadas precintas.

No hay vulneración del principio de proporcionalidad desde el momento en que las normas nacionales no excluyen las posibilidades de devolución por caso fortuito o fuerza mayor:

Y está justificado que (salvo esos casos) el adquirente de precintas asuma el riesgo de su pérdida, pues las mismas no son deuda tributaria, pero tienen en sí mismas un valor intrínseco.

La Corte dice no poder aplicar a este asunto la solución que adoptó al respecto del asunto C-435/03, *British American Tobacco y Newman Shipping*, en que se había producido un robo de cigarrillos. Los recurrentes aceptaron que no se les devolviera el pago del impuesto realizado a través de las precintas, pero no renunciaron a sus derechos para reclamar el IVA. El litigio argumental que allí se sostuvo es muy interesante jurídicamente: o bien el hecho imponible del IVA es la entrega onerosa de bienes, en cuyo caso, al haberse producido un robo, no se ha producido y por tanto, no habiéndose devengado el Impuesto, debe devolverse; o bien (punto de vista de la Administración de aduanas e impuestos especiales, admitido por el juez de primera instancia), el hecho imponible del IVA no es la entrega del bien o la importación del mismo, sino la percepción del impuesto especial, con lo cual no resultaba necesario determinar si el robo de mercancías puede calificarse de “entrega de bienes” a efectos de la Directiva.

El Tribunal de Justicia dio la razón a los demandantes. Dijo, como no podía ser de otra manera, que el robo no es “entrega onerosa de bienes” a efectos del Artículo 2 de la Sexta Directiva, y por tanto, no podía estar sujeto a IVA. Esta explicación la podemos desglosar en dos argumentos sucesivos:

Primero, efectivamente, no es entrega de bienes porque el robo no es un modo de adquirir la propiedad. Y para ello no hay que indagar en la legislación nacional. Pues, como es sabido, en este Impuesto “entrega de bienes” no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye “toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien”. Y es claro que el robo de mercancías convierte a quien lo perpetra en un “mero poseedor” de éstas, y que no faculta al autor del mismo para disponer de las mercancías en idénticas condiciones que su dueño. Aunque los Gobiernos belga y helénico quisieron que estas mercancías se sometieran a IVA por aplicación del principio de neutralidad fiscal, el Tribunal contestó que este principio no obliga en modo alguno a equiparar el robo de mercancías a una entrega de bienes y no hay obstáculo alguno para la consideración de que dicho robo no constituye, en cuanto tal, una operación sujeta al IVA.

Como inciso, el Tribunal recordó, para evitar confusiones, su doctrina sobre la no sujeción a impuesto de las mercancías absolutamente prohibidas, como drogas o moneda falsa (puede verse sobre esta línea jurisprudencial nuestro Comentario a la STJCE 12.01.2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd y Commissioners of*

Customs & Excise, As. Ac. C-354/03, C-355/03 y C-484/03, publicado en Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del TJCE año 2006, de la colección Estudios Jurídicos del IEF, Madrid 2007) y advirtió que las importaciones y entregas ilegales de bienes que, como las labores del tabaco controvertidas en el litigio principal, no están prohibidas por su propia naturaleza o sus características específicas, sí están sujetas al IVA, habida cuenta de que tales bienes pueden comercializarse lícitamente e integrarse en el circuito económico. Con lo que aquella doctrina no era aplicable.

El segundo argumento fue que lo acaecido no puede considerarse “entrega de bienes onerosa” a efectos del Impuesto, porque el robo de mercancías, por definición, “no da lugar a ninguna contrapartida económica en beneficio de la persona que es víctima del mismo”. Por lo tanto, dicho robo, en cuanto tal, no puede ser considerado una entrega de bienes realizada “a título oneroso”.

El Tribunal sostiene que a este caso no se le puede aplicar la misma doctrina porque aquí lo que hay es una mera desaparición de precintas, que no tiene incidencia sobre la base imponible del IVA, puesto que como dice el Tribunal, las labores del tabaco para las que se compraron las precintas aún pueden ser comercializadas y por tanto, aún puede originarse deuda por IVA. A mi juicio, la diferencia entre un caso y otro es muy sutil. Allí se dijo que “si en virtud del principio de neutralidad fiscal se considera el robo como un hecho imponible del IVA, al margen de toda importación o entrega y, por tanto, sin que exista una contrapartida identificable, la base imponible de dicho impuesto sería puramente ficticia”, y este argumento, que podría aplicarse al caso de la desaparición de precintas, no se encuentra entre los fundamentos jurídicos.

Entiendo lógico que no tribute el robo, que no constituye entrega de bienes. Y entiendo que la mera desaparición no pueda implicar una no sujeción al impuesto. Pero, con todo el respecto, no creo sean coherentes los argumentos utilizados. De aplicarse la doctrina del asunto de la British American Tobacco al caso que ahora comentamos, la base imponible ahora también se calificaría de ficticia, por “no haber una contrapartida”, mientras que esta circunstancia, para el Tribunal, ahora es irrelevante. Y parece que habría bastado con que la demandante en este caso hubiera denunciado un robo, y no la mera desaparición de las precintas, para que aquel precedente se le hubiera aplicado.

La segunda cuestión que se plantea hace referencia al régimen simplificado del IVA en este tipo de productos. Se cuestiona si se puede o debe mantener este régimen en estas circunstancias, y si no es desproporcionado con el objetivo que con el mismo se pretende alcanzar.

Las medidas de inaplicación del régimen general (artículo 27 de la Directiva, Medidas de simplificación) se hicieron para simplificar la percepción del impuesto, de manera que ello se hiciera en una sola fase de la cadena de comercialización. Así, en aras de facilitar el control de la recaudación del IVA en este sector, el Impuesto devengado con motivo de la importación y de la entrega de labores del tabaco se liquida al mismo tiempo que los impuestos especiales. En el momento en que el fabricante o el importador adquiere las precintas fiscales se abona el IVA correspondiente al precio que ha de pagar el consumi-

dor, y en las fases posteriores no se recauda IVA alguno, pero, obviamente, no cabe efectuar deducción alguna, de manera que todas las ventas de labores de tabaco deben facturarse con IVA incluido.

Este sistema no debe quedar inaplicado por el hecho de que, efectivamente, hay ocasiones como la planteada en el pleito principal, en que al haberse “perdido” las mercancías, el Impuesto abonado pueda ser superior al que se ingresaría en caso de utilizar el régimen general del IVA. Si los productos se pierden o malvenden o venden a un precio distinto al indicado en las precintas, es cierto que se estarán abonando cuotas de IVA superiores a las que se ingresarían de haberse aplicado el régimen general de IVA. Pero no por estas circunstancias se debe inaplicar el régimen simplificado. Porque, como con razón dice el Tribunal, esta mera eventualidad no basta para decir que el régimen simplificado no respeta la Directiva, ni para afirmar que el régimen especial va en contra del principio de proporcionalidad, ya que los casos en que estas eventualidades pueden darse son tan escasos que no pueden influir en proporciones importantes sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. Antecedentes

Landewijck, que explota en Luxemburgo un comercio al por mayor de labores del tabaco, presentó ante el Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Servicio de los impuestos de la Oficina de Aduanas de Ámsterdam), dos solicitudes de precintas para labores del tabaco y encargó a una empresa de mensajería que le entregara dichas precintas.

El inspector acreditó en cuenta los importes adeudados por Landewijck en concepto de estas dos operaciones.

Las precintas solicitadas fueron por una empresa de mensajería.

Se levanta acta por un perito de cierta compañía de seguros por la que se certifica que la empresa de mensajería entregó tres paquetes de precintas un día por la tarde, y que al día siguiente por la mañana los paquetes habían desaparecido.

Landewyck informó al inspector de que las precintas no habían llegado aún a la sociedad y que, por tanto, no se prestaban a su uso inmediato. También informó de que la empresa de mensajería declinaba toda responsabilidad respecto a su desaparición. Landewyck rogó al inspector que tomara en consideración las circunstancias particulares de este caso antes de la fecha límite de pago.

El inspector consideró que dicho escrito era una solicitud de compensación o devolución del importe devengado o abonado por Landewyck en concepto de las precintas litigiosas, presentada con arreglo a lo dispuesto la Ley de impuestos especiales neerlandesa y denegó dicha solicitud.

La reclamación presentada por Landewyck contra la resolución del inspector fue rechazada por éste.

Interpuso recurso contra esta resolución ante el Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de apelación de Ámsterdam), que fue declarado infundado porque:

- a recurrente no había acreditado suficientemente ni que las precintas ya no existieran ni que el riesgo de que aún pudieran ser utilizadas fuera insignificante
- por consiguiente, las precintas no podían considerarse extraviadas.
- la solicitud de devolución del IVA debía rechazarse por los mismos motivos que justificaban la denegación de la devolución de los impuestos especiales.

En consecuencia, Landewyck presentó un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos). Éste consideró que el Gerechtshof había aplicado correctamente la Ley de impuestos especiales. No obstante, se preguntó si la denegación de devolución o compensación que obtuvo Landewijck en el litigio principal era compatible con determinadas disposiciones de la Directiva de impuestos especiales. También sostuvo que el régimen específico de liquidación del IVA no había sido notificado a la Comisión dentro del plazo previsto y que, por consiguiente, era incompatible con ésta.

El Hoge Raad der Nederlanden se pregunta a la luz de la sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91), si la notificación tardía del mencionado régimen a la Comisión debía acarrear las mismas consecuencias que la falta de notificación, es decir, la imposibilidad de aplicar dicho régimen frente a los particulares que invoquen tal vicio. El Hoge Raad der Nederlanden añadió que, aun suponiendo que el carácter extemporáneo de la notificación no hiciera inaplicable ese régimen, procedía no obstante verificar si éste es compatible con las exigencias de la Sexta Directiva.

3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Debe interpretarse la Directiva de impuestos especiales en el sentido de que obliga a los Estados miembros a adoptar una disposición legal en virtud de la cual deberán devolver o compensar las cuotas correspondientes al impuesto especial que se hayan abonado o devengado en el momento de solicitarse las precintas, en un supuesto en que el solicitante (que es un depositario autorizado) no empleó ni podrá emplear las precintas que se extraviaron antes de ser adheridas a productos objeto de impuestos especiales y en que terceros no pudieron ni podrán utilizar legalmente dichas precintas, si bien no cabe excluir que terceros las emplearan o empleen en el futuro, adhiriéndolas a labores del tabaco comercializadas de modo irregular?
- 2.a) ¿Debe interpretarse la Sexta Directiva, en particular su artículo 27, apartados 1 y 5, en el sentido de que la circunstancia de que el Gobierno neerlandés comunicara a la Comisión su deseo de mantener el régimen especial de percepción del impuesto sobre las labores del tabaco una vez transcurrido el plazo establecido en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Novena

Directiva, implica que dicho régimen especial debe quedar inaplicado incluso después de haberse realizado la comunicación, si un particular invoca dicho retraso con posterioridad a ésta?

- 2.b) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, letra a), ¿debe interpretarse la Sexta Directiva, en particular su artículo 27, apartados 1 y 5, en el sentido de que el régimen especial de percepción del impuesto sobre las labores del tabaco, previsto en el artículo 28 de la Ley del IVA, debe inaplicarse por no ser conforme con los requisitos establecidos en las referidas disposiciones de la Sexta Directiva?
- 2.c) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, letra b), ¿debe interpretarse la Sexta Directiva, en particular su artículo 27, apartados 1 y 5, en el sentido de que la no devolución del IVA en circunstancias como las contempladas en la primera cuestión resulta contraria a dicha Directiva?»

4. Fallo

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

- 1) Ni 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, ni el principio de proporcionalidad se oponen a que los Estados miembros adopten un régimen legal que no establezca la devolución del importe de los impuestos especiales abonados, cuando las precintas fiscales han desaparecido antes de ser adheridas a las labores del tabaco –siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables–, haciendo recaer sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales.
- 2) El artículo 27, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el incumplimiento del plazo de notificación no constituye un vicio sustancial de procedimiento que pueda implicar la inaplicación de la medida especial notificada extemporáneamente.
- 3) El artículo 27, apartados 1 y 5, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que un régimen especial de percepción del IVA mediante precintas fiscales, como el establecido en el artículo 28 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, de 28 de junio de 1968 Wet op de omzetbelasting, es compatible con las exigencias previstas por las mencionadas disposiciones de la Directiva y no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto.
- 4) El hecho de que, cuando desaparecen las precintas antes de ser adheridas sobre las labores del tabaco –siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o

fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables— no haya obligación de devolver las cantidades pagadas por la adquisición de las precintas correspondientes al impuesto sobre el valor añadido, no es incompatible con la Directiva 77/388, en particular con su artículo 27, apartados 1 y 5.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, que viene a ser si los Estados miembros deben establecer la devolución del Impuesto especial sobre las labores del tabaco cuando se hayan perdido las precintas fiscales

- 39 El artículo 21, apartado 1, de la Directiva de impuestos especiales reconoce a los Estados miembros la facultad de disponer que los productos destinados a la puesta a consumo en su territorio vayan provistos de marcas fiscales. Del mismo modo, el artículo 10, apartado 1, de la Directiva de las labores del tabaco estipula que en el curso de las etapas anteriores a la de armonización de las modalidades de percepción del impuesto especial, éste será percibido, en principio, por medio de sellos fiscales.
- 40 El artículo 22, apartado 2, letra d), de la Directiva de impuestos especiales prevé además la posibilidad de obtener la devolución del impuesto especial ante las autoridades fiscales del Estado miembro que haya expedido dichas marcas fiscales, siempre que la destrucción de las mismas sea comprobada por dichas autoridades.
- 41 Por el contrario, la Directiva de impuestos especiales no incluye ninguna disposición que contemple el caso de la desaparición de los sellos o marcas. Así pues, debe considerarse que esta Directiva deja en manos de los Estados miembros la determinación de las consecuencias de la desaparición. Por lo tanto, dicha Directiva no puede interpretarse en el sentido de que se opone a que los Estados miembros establezcan normas nacionales que, en caso de desaparición de precintas fiscales, hagan recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida.
- 42 Tampoco puede considerarse que unas normas nacionales de este tipo sean contrarias al principio de proporcionalidad.
- 43 En efecto, una normativa nacional que permita al adquirente de las precintas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos. Ahora bien, precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria es la prevención de estos fraudes y abusos.
- 44 Por consiguiente, unas normas nacionales como las controvertidas en el litigio principal —que en caso de desaparición de precintas fiscales hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida— contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas precintas. Además, dichas normas nacionales no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que, por otra parte, no

excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como el de pérdida de las precintas por caso fortuito o fuerza mayor.

- 45 A este respecto, el argumento según el cual, en las circunstancias concretas del caso de autos, el riesgo de uso abusivo de las precintas desaparecidas sería mínimo no tiene relevancia alguna sobre el sentido de la respuesta que debe darse al órgano jurisdiccional remitente, dado que este riesgo de uso abusivo no es inexistente.

Sobre la segunda cuestión, letra a), que en esencia es si el que un Estado miembro notifique a la Comisión su voluntad de mantener un régimen especial de percepción de este Impuesto, transcurrido el plazo previsto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, implica que debe quedar inaplicado incluso después de realizada la comunicación, el Tribunal contesta:

- 48 Es cierto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no puede esgrimirse frente a un contribuyente una medida de especial inaplicación de la Sexta Directiva cuya adopción se haya llevado a cabo sin cumplir el deber de notificación impuesto a los Estados miembros por el artículo 27, apartado 2, de ésta (véanse, en particular, las sentencias de 13 febrero de 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Rec. p. 617, apartado 37, y de 11 de julio de 1991, *Lennartz*, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 33). En efecto, a falta de notificación, esta medida no puede ser autorizada por el Consejo con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

- 49 Sin embargo, en el presente asunto no se trata de una nueva medida especial de inaplicación que deba ser objeto de autorización por el Consejo, sino de una medida especial que existía el 1 de enero de 1977 y que el Estado miembro ha deseado mantener, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, a pesar de la entrada en vigor de ésta. Así, el Gobierno neerlandés notificó a la Comisión su voluntad de mantener el régimen del artículo 28 de la Ley del IVA el 12 de junio de 1979. Además, en su primer informe al Consejo de 14 de septiembre de 1983 sobre el funcionamiento común del sistema del IVA, presentado conforme a lo dispuesto en el artículo 34 de la Sexta Directiva [COM(83) 426 final], la Comisión no estimó que dicho régimen fuera contrario al criterio definido en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, es decir, que no influya, salvo en proporciones desdénables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase de consumo final.

- 50 Ahora bien, una notificación extemporánea de la medida especial de inaplicación no puede llevar aparejadas las mismas consecuencias que la falta de notificación. En efecto, el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva no atribuye ninguna sanción al incumplimiento del plazo de notificación. Además, el objetivo de la notificación prevista no es obtener la autorización de la Comisión, sino únicamente permitir que ésta tenga conocimiento de la medida en cuestión y pueda evaluarla. En estas circunstancias, no puede considerarse que el incumplimiento del plazo de notificación sea un vicio sustancial de procedimiento que pueda acarrear la inaplicación de la medida especial notificada extemporáneamente.

Sobre la segunda cuestión, letra b), que es si el régimen especial de percepción del IVA por medio de precintas fiscales es compatible con la Sexta Directiva y no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del impuesto y prevenir los fraudes y las evasiones fiscales, el Tribunal contesta:

- 53 Tal como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, las medidas nacionales de inaplicación contempladas en el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, que se autorizan «en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales», han de ser objeto de interpretación estricta (en este sentido, véase la sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, Rec. p. 1861, apartado 29). Sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA regulada en el artículo 11 de la Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad (sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle, C-63/96, Rec. p. I-2847, apartado 24). Además, es preciso que dichas medidas sean necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que pretenden alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva (sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartado 60).
- 54 En el presente asunto, el objetivo y el efecto del régimen especial que permite recaudar el IVA mediante precintas fiscales es simplificar la percepción del impuesto, que, gracias a dicho régimen, se efectúa en una sola fase de la cadena de comercialización de los productos.
- 55 Por otra parte, este régimen incorpora el importe del IVA devengado al precio de los productos en la fase de su consumo final, con arreglo a lo exigido en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.
- 56 Es cierto que, en determinadas circunstancias, como en caso de que los productos se pierdan, se malvendan o se vendan irregularmente a un precio diferente del precio al por menor indicado en las precintas fiscales, el fabricante podría estar obligado a abonar cuotas de IVA superiores a las que se habrían obtenido aplicando el sistema comunitario general de percepción del IVA.
- 57 No obstante, la mera eventualidad de que se produzcan estas circunstancias no basta para considerar que el régimen especial de percepción del IVA mediante precintas fiscales no respeta los criterios definidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva. En efecto, este artículo sólo se opone a las medidas que podrían influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.
- 58 Ahora bien, no parece que la naturaleza de los supuestos en que el régimen de percepción del impuesto mediante precintas fiscales puede provocar una variación del impuesto devengado en la fase de consumo final permita considerar que este régimen pueda influir en proporciones no desdeñables sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final. Por consiguiente, dicho régimen no incumple los requisitos definidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

59 Por los mismos motivos, no va más allá de lo necesario para simplificar la percepción del IVA.

Sobre la segunda cuestión, letra c), si la no devolución es contraria a la Directiva:

62 Como se ha señalado anteriormente en el apartado 44, las normas nacionales que en caso de desaparición de precintas fiscales hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las mismas contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas precintas. Además, dichas normas nacionales no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que no excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como los de pérdida de las precintas por caso fortuito o fuerza mayor.

63 Asimismo, las precintas fiscales no constituyen, propiamente hablando, la deuda fiscal de su adquirente, sino que tienen un valor intrínseco. Por lo tanto, está justificado que el adquirente de dichas precintas tome medidas contra el riesgo de su desaparición y, si se diera el caso, sufra las consecuencias económicas de ésta, a pesar de que ello pudiera llevar, en algunas ocasiones, a una situación de doble imposición del IVA para los mismos productos.

64 Por último, en contra de lo que sostienen la Comisión y Landewijck, la respuesta a la presente cuestión no puede deducirse de la solución aportada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco y Newman Shipping* (C-435/03, Rec. p. I-7077). En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, concretamente, por una parte, que el robo de mercancías no constituye una «entrega de bienes a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por lo tanto, no puede, en cuanto tal, estar sujeto al IVA, y, por otra, que la circunstancia de que las mercancías estén sujetas a un impuesto especial resulta irrelevante para este análisis.

65 Ahora bien, a diferencia del robo de mercancías, la desaparición de precintas fiscales no tiene incidencia alguna sobre la propia base imponible. Las labores del tabaco para las que se adquirieron las precintas aún pueden ser comercializadas y aún puede originarse la deuda del IVA y la del impuesto especial. Además, como se ha destacado anteriormente, está justificado impulsar al adquirente de las precintas fiscales a precaverse contra el riesgo de su desaparición, mientras que no parece realmente necesario instigar a un propietario de bienes a vigilar éstos y prevenir el riesgo de robo.

66 Por consiguiente, la Comisión y Landewijck no pueden sostener válidamente que de la sentencia *British American Tobacco y Newman Shipping*, antes citada, resulta a fortiori que en caso de pérdida de las precintas fiscales, existe un derecho a la devolución o a la compensación de las cantidades pagadas en concepto de IVA.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 15 de junio de 2006

■ **Asunto:** C-264/04

■ **artes:** Badischer Winzerkeller eG y Land Baden-Württemberg

■ **Síntesis:** «Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Fusión de sociedades – Modificación en el Registro de la Propiedad – Percepción de una tasa – Calificación de “impuesto sobre las transmisiones” – Requisitos de la percepción de la tasa»

I. Comentario

La sentencia resuelve una interesante cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional alemán, cuestión que se enmarca en dos materias, una la de las categorías tributarias, y otra la de los impuestos sobre la concentración de capitales y la Directiva 69/335/CEE del Consejo. Ello se aprecia en cuanto se lee la pregunta que formula el Amtsgericht Breisach.

En efecto, la primera pregunta que se le hace al Tribunal es si una tasa, recaudada por la modificación en el Registro de la propiedad en caso de una fusión de dos personas jurídicas, puede ser considerada un impuesto prohibido, por considerarse incluido en el artículo 10 apartado c) de la mencionada Directiva. Este precepto, en la línea del objetivo perseguido por la Directiva, que es favorecer la libre circulación de capitales y eliminar los obstáculos a la misma (como ya hemos comentado al hilo de otra sentencia en esta sección de Comentarios de Jurisprudencia del TJCE, asunto C-509/04), prohíbe cualquier "impuesto", cualquiera que sea su forma, que pueda exigirse sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, al que puedan estar sometidas las sociedades por razón de su forma jurídica.

Por tanto, podemos pensar que el Tribunal primero se pregunta si una "tasa", que se exige por la mera modificación de un dato en un Registro público, puede ser considerada un "impuesto". Y segundo, si siendo "impuesto", y no "tasa", podría estar prohibido, por encajar en el artículo 10 c) de la Directiva, que prohíbe cualquier impuesto exigido por una formalidad que condicione el ejercicio de la actividad de la persona jurídica.

No obstante, yendo al idioma original del procedimiento, podemos ver que el artículo 10 de la mencionada Directiva lo que prohíbe es cualquier tributo (no sólo impuesto) que grave una mera formalidad, pues en la versión alemana de la Directiva se dice "keinerlei andere Steuern oder Abgaben". Por tanto, quizás el problema que señalo de si esta "tasa" puede ser categorizada como "impuesto" no fue un problema que se planteó el Tribunal, y sólo sea una confusión de la traducción al español.

Desde luego, si el problema que se plantea es la naturaleza jurídica de la exacción, y no su inclusión entre las prohibidas por el artículo 10 c) por ser una mera formalidad contra la libre circulación de capitales, entonces no es un problema trasladable a España, ya que es un tema, a mi juicio, resuelto por nuestra legislación nacional. Digo esto porque aunque es en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, donde se recoge este precepto, el mismo puede entenderse aplicable al resto de tasas del territorio español. Me refiero a su artículo 20, que define el hecho imponible de las tasas, y que dice que "en todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por (...) la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados". Y éste es el inciso que me gustaría señalar: "a estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias".

Según nuestra legislación, la recepción, por parte de las empresas que se fusionan, del servicio prestado por la Oficina del Registro de la Propiedad no sería voluntario, ya que como vemos en el asunto principal, se practicó la modificación en el Registro de oficio por la Grundbuchamt, quien rectificó el nombre de la propietaria, porque así viene impuesto por el Reglamento del Registro de la propiedad. Y no siendo voluntaria la recepción del servicio, por venir exigida por disposición reglamentaria, no podría cobrarse una tasa como contraprestación al mismo.

En cualquier caso, y utilizando la terminología de la traducción oficial, el Tribunal de Justicia sostiene que la mencionada "tasa" se percibe efectivamente por una formalidad previa al ejercicio de la actividad de la sociedad. Esto creo que es lo verdaderamente importante de esta sentencia. Lo que se ha producido en realidad con la fusión es una adquisición de un inmueble por parte de una sociedad, y ello en Derecho alemán debe ser objeto de modificación en el Registro de la Propiedad (Grundbuch), y es precisamente por esta modificación en el Registro por lo que se le exige esta supuesta "tasa" a la sociedad fruto de la fusión, pues ciertamente ha cambiado de nombre, y por lo tanto, los datos del Registro deben modificarse (así lo exige el Reglamento alemán del Registro de la Propiedad o Grundbuchsordnung).

Lo que responde el Tribunal es que si una tasa se exige por una mera formalidad previa al ejercicio de la actividad de la sociedad, entraría en el artículo 10 c) de la Directiva y por tanto, en principio, está prohibida, por suponer un obstáculo a la libre circulación de capitales.

Las cuestiones segunda y tercera se refieren a si esta exacción puede ser considerada en realidad un impuesto sobre las transmisiones. Si lo que se está gravando es, efectivamente, la transmisión de inmuebles que se produce como consecuencia de la operación de fusión, entonces estamos ante un impuesto que ya estaría permitido, por ser una excepción contemplada en el artículo 12 apartado 1 de la misma Directiva.

El Tribunal analiza cómo se lleva a cabo el cálculo de la tasa en cuestión, y se da cuenta de que se calcula, no en función del servicio prestado (que es lo que, en nuestra legislación española podría llevarnos a pensar que es "tasa"), sino en función de criterios generales y objetivos, a saber, el valor del objeto de la operación. Y concluye por ello que, al estar vinculado a la transmisión de la propiedad de los inmuebles, constituye un impuesto sobre las transmisiones en el sentido del mencionado artículo 12 apartado 1 de la Directiva.

La solución parece correcta, para evitar que auténticas transmisiones de inmuebles que se lleven a cabo a través de fusiones de sociedades, queden sin sujeción a tributo. Sin embargo, desconozco el sistema tributario alemán, y no puedo afirmar si esta "tasa" vulnera o no la prohibición de doble imposición, que podría producirse de haber otro impuesto con la misma materia y hecho imponible, a saber, la transmisión de la propiedad llevada a cabo a través de una fusión.

Por último, se pregunta el Tribunal si, dado que hay una norma interna que prohíbe que por estos impuestos se pueda exigir un importe superior al que se exigiría en operaciones similares, la tasa por la modificación de la inscripción registral cuestionada, no es similar a la que se exige por la adquisición por sucesión de personas físicas, pues esta última está exceptuada en determinadas circunstancias. Esta cuestión, lógicamente, deberá analizarse por el Tribunal nacional, pues como recuerda el Tribunal de Justicia, en el marco del artículo 234 CE, la cuestión prejudicial no puede resolver sobre la interpretación que debe darse a una norma interna, por ser algo de exclusiva competencia del juez nacional.

2. Antecedentes

La cooperativa Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, con sede en Breisach am Rhein (en lo sucesivo, «Weinbau») se fusionó con Badischer Winzerkeller, y dicha fusión fue inscrita el 3 de agosto de 1995, en el Registro de Cooperativas del Amtsgericht Freiburg.

Weinbau ya estaba inscrita en el Registro de la Propiedad de Breisach como propietaria de varios inmuebles.

En el artículo 82 de la Grundbuchordnung (Reglamento alemán del Registro de la Propiedad) de 26 de mayo de 1994 (BGBl. 1994 I, p. 1114), se establece que "si el Registro de la Propiedad deja de ser exacto por lo que respecta a la inscripción del propietario en virtud de una cesión de derechos no inscrita en el Registro de la Propiedad, el Grundbuchamt (Oficina del Registro de la Propiedad) deberá imponer al propietario o al albacea testamentario al que le corresponda la administración del inmueble la obligación de presentar una solicitud de modificación de datos del Registro de la Propiedad y de aportar todos los documentos necesarios para proceder a dicha modificación de datos".

De ahí que el 10 de junio de 1997, el Grundbuchamt rectificara el nombre de la propietaria, que pasó a ser Badischer Winzerkeller. Pues bien, por esta modificación facturó, conforme a los artículos 19, 20 y 60, apartado 1, de la Kostenordnung, la cantidad

de, aproximadamente, 5.100 euros, calculada tomando como base un valor del inmueble de alrededor de 3.400.000 euros.

Badischer Winzerkeller interpuso un recurso contra la liquidación de las tasas, invocando esencialmente la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1989, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

El Amtsgericht Breisach considera que la tasa recaudada con arreglo al artículo 60 de la Kostenordnung está incluida, en principio, en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva, como formalidad previa al ejercicio de una actividad, a la que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica.

Es por ello imprescindible recordar ahora qué es lo que prevé el artículo 10 de la Directiva, que dice así:

"Al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma: (...) c) sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica".

A su juicio, debería examinarse si, como afirman algunos tribunales alemanes, esta tasa constituye un impuesto sobre las transmisiones, autorizado por el artículo 12, apartado 1, letras b) de esta Directiva.

Este artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva precisa que, no obstante lo dispuesto en sus artículos 10 y 11, los Estados miembros podrán percibir impuestos sobre las transmisiones, comprendiéndose en ellos los derechos de inscripción en el Registro de la Propiedad, referidos a las aportaciones a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, de bienes inmuebles o de fondos de comercio situados en su territorio.

Y ha de tenerse en cuenta que, a tenor del artículo 12, apartado 2, de la Directiva, los derechos e impuestos contemplados en la letra b) del apartado 1 del mismo artículo no pueden ser superiores a los que sean aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro que los liquide.

Por tanto, si el Tribunal de Justicia considerara que una tasa como aquella puede ampararse en la excepción prevista en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva, debería también comprobar, conforme al artículo 12, apartado 2, de la Directiva, que dicha tasa no es superior a los impuestos o las tasas aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro de que se trata, y a este respecto, y para ofrecer un término de comparación, el Amtsgericht Breisach observa que el artículo 60 de la Kostenordnung (Ley federal sobre tasas de jurisdicción voluntaria) exime de las tasas adeudadas por la modificación en el Registro de la Propiedad en caso de sucesiones el supuesto en que la solicitud de inscripción se presenta en el plazo de dos años tras el fallecimiento del causante.

3. Cuestiones planteadas

El Amtsgericht Breisach suspende el procedimiento y plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- 1) La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en la versión resultante de las Directivas 73/79/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, de modificación del campo de aplicación del tipo reducido del impuesto sobre las aportaciones previsto, en favor de algunas operaciones de reestructuración de sociedades, por el artículo 7, párrafo 1, letra b), de la Directiva referente a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales; 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital; 74/553/CEE del Consejo, de 7 de noviembre de 1974, de modificación del apartado 2 del artículo 5 de la Directiva 69/335/CEE, y 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335 (en lo sucesivo, «Directiva»), ¿debe interpretarse en el sentido de que la prohibición del artículo 10, letra c), de la Directiva se aplica, con independencia de que concurran los requisitos del artículo 4, a todas las operaciones a que se refiere el artículo 10, letra c), de dicha Directiva?
- 2) Al aplicar la Directiva, ¿debe establecerse ninguna distinción, entre tasas por un servicio prestado por el Estado e impuestos, de modo que las «tasas» con arreglo a la Kostenordnung puedan ser asimiladas a los impuestos sobre transmisiones?
- 3) En caso de respuesta afirmativa del Tribunal de Justicia a la segunda cuestión, se añade a ésta la siguiente cuestión: ¿debe interpretarse el artículo 12, apartado 2, última frase, de la Directiva en el sentido de que se establece una excepción por el hecho de que, con arreglo al artículo 60 de la Kostenordnung [...], no se perciba ninguna tasa, por ejemplo, por la modificación de datos del Registro de la Propiedad en casos de sucesiones si la solicitud de modificación de datos se presenta en el plazo de dos años tras el fallecimiento del causante?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) Una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, está incluida, en principio, en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en la versión que resulta de la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985.
- 2) Una tasa como la controvertida en el procedimiento principal puede ser considerada un impuesto sobre las transmisiones autorizado por el artículo 12, apartado 1, letra b),

de la Directiva 69/335, en la versión que resulta de la Directiva 85/303, como excepción al artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 en la versión que resulta de la Directiva 85/303, siempre y cuando no sea superior a la aplicable a las operaciones similares en el Estado miembro de la liquidación.

Incumbe al tribunal nacional comprobar si esta tasa es conforme con lo dispuesto en el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 69/335, en la versión que resulta de la Directiva 85/303.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, que consiste básicamente en preguntar si una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad en el caso de fusión de dos personas jurídicas, puede estar incluida en la prohibición de percibir ningún impuesto, cualquiera que sea su forma sobre la matriculación y otras formalidades previas al ejercicio de una actividad a las que puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica, prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva:

19 El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar que la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva se añade a las impuestas en el artículo 10, letras a) y b), de esta Directiva, que se refieren a los supuestos descritos en su artículo 4 (en este sentido, véase la sentencia de 27 de octubre de 1998, AGAS, C-152/97, Rec. p. I-6553, apartado 21). Esta prohibición se justifica por el hecho de que, aunque dichos impuestos no graven las aportaciones de capital en sí mismas, recaen sin embargo sobre las formalidades relacionadas con la forma jurídica de la sociedad, es decir, sobre el instrumento utilizado para reunir el capital, de manera que el mantenimiento de tales derechos podría también poner en peligro los fines que persigue la Directiva (sentencias de 11 de junio de 1996, Denkavit Internationaal y otros, C-2/94, Rec. p. I-2827, apartado 23, y AGAS, antes citada, apartado 21).

¿La tasa controvertida está incluida en esta prohibición?

21 (...) Badischer Winzerkeller es una persona jurídica que persigue un fin lucrativo en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva. Por tanto, le es aplicable el artículo 10, letra c), de dicha Directiva.

¿La tasa controvertida se percibe por alguna formalidad previa al ejercicio de una actividad por razón de la forma jurídica de la sociedad?

23 Respecto a la cuestión de si la modificación en el Registro de la Propiedad de que se trata en el procedimiento principal se debe a la forma jurídica de Badischer Winzerkeller, procede señalar que esta modificación acredita la transmisión de los bienes inmuebles de Weinbau a Badischer Winzerkeller, que es consecuencia directa de la fusión entre estas dos cooperativas. Por tanto, la modificación es una formalidad a la que está sometida la sociedad por razón de su forma jurídica.

- 24 En cambio, la modificación en el Registro de la Propiedad no es, en sentido estricto, una formalidad previa al ejercicio de una actividad por una persona jurídica como Badischer Winzerkeller.
- 25 Es jurisprudencia reiterada que procede determinar si la modificación en el Registro de la Propiedad, aunque no constituya formalmente un procedimiento previo al ejercicio de la actividad de la persona jurídica de que se trate, condiciona el ejercicio y el desarrollo de esta actividad (véanse, en relación con la inscripción de los aumentos de capital, las sentencias de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros, C-188/95, Rec. p. I-6783, apartado 22, y de 29 de septiembre de 1999, Modelo, «Modelo I», C-56/98, Rec. p. I-6427, apartado 25).
- 26 A este respecto procede señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que, cuando una operación efectuada por una persona física, como el aumento de su capital social o la modificación de sus estatutos, debe obligatoriamente ser objeto de una formalidad jurídica, esta formalidad condiciona el ejercicio y la continuación de esta persona jurídica (véanse, entre otras, las sentencias Modelo I, antes citada, apartado 26; de 21 de septiembre de 2000, Modelo, «Modelo II», C-19/99, Rec. p. I-7213, apartado 26; de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 24; de 21 de junio de 2001, SONAE, C-206/99, Rec. p. I-4679, apartado 30, y de 19 de marzo de 2002, Comisión/Grecia, C-426/98, Rec. p. I-2793, apartado 30).
- 27 Lo mismo cabe decir respecto a una operación como la que es objeto del procedimiento principal, es decir, la adquisición por una persona jurídica de bienes inmuebles a través de una operación de fusión, que, en Derecho alemán, debe ser objeto de modificación en el Registro de la Propiedad.
- 28 De ello se desprende que una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, es un impuesto percibido sobre una formalidad previa a la que puede estar sometida una persona jurídica por razón de su forma jurídica.

En conclusión, una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida, está incluida, en principio, en la prohibición impuesta en el artículo 10, letra c), de la Directiva.

Sobre las cuestiones segunda y tercera, que vienen a ser si, en determinadas circunstancias, una tasa recaudada por la modificación en el Registro de la Propiedad, como la controvertida en el procedimiento principal, puede ser considerada un impuesto sobre las transmisiones, autorizado por el artículo 12 de la Directiva como excepción al artículo 10, letra c), de la misma Directiva, el Tribunal sostiene:

- 31 El artículo 12, apartado 1, de la Directiva establece una lista exhaustiva de los impuestos y derechos distintos del impuesto sobre las aportaciones que, sin perjuicio de lo dispuesto en sus artículos 10 y 11, pueden gravar a las sociedades de capital con ocasión de las operaciones contempladas en estas últimas disposiciones (en este sentido,

véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Rec. p. 409, apartado 9, y de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915, apartado 24).

- 32 Los impuestos sobre las transmisiones a los que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 12 de la Directiva deben ser entendidos como derechos de inscripción registral percibidos con motivo de determinadas operaciones de transmisión de bienes inmuebles o de fondos de comercio, con arreglo a criterios generales y objetivos (sentencia de 11 de diciembre de 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, Rec. p. I-7089, apartado 34).
- 33 Esta disposición no establece distinciones entre los impuestos sobre las transmisiones que pueden ser recaudados por los Estados miembros. Permite, de modo general, que los Estados miembros recauden con motivo de una aportación a una sociedad de capital, además del impuesto sobre las aportaciones, tributos cuyo hecho imponible esté relacionado objetivamente con la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles o de fondos de comercio (véase la sentencia Immobiliare SIF, antes citada, apartado 35).
- 34 A este respecto procede constatar que la tasa controvertida en el procedimiento principal, que se calcula en función de criterios generales y objetivos, en concreto, según la resolución de remisión, sobre el valor del objeto de la operación, está objetivamente vinculada a la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles de Weinbau a Badischer Winzerkeller a través de una fusión de la primera y la segunda.
- 35 Por consiguiente, resulta que la percepción de una tasa como la controvertida en el procedimiento principal constituye un impuesto sobre transmisiones en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva.
- 36 Sin embargo, sólo puede autorizarse esta tasa si, conforme al artículo 12, apartado 2, de la Directiva, no es superior a las tasas aplicables a las operaciones similares en el Estado miembro que las liquide.

¿Existe una tasa similar?

- 37 A este respecto, el órgano jurisdiccional de remisión ha indicado que, en determinados supuestos, la normativa nacional no establece ninguna tasa por la modificación del Registro de la Propiedad en el caso de sucesiones, cuando la solicitud de modificación se hace en el plazo de los dos años siguientes al fallecimiento del causante.
- 38 Para determinar si el supuesto de una sucesión puede ser considerado similar a una operación como aquella a la que se refiere el procedimiento principal hay que tener en cuenta tanto su objeto como sus efectos.
- 39 Procede declarar que la transmisión de bienes inmuebles como consecuencia de una sucesión no puede ser asimilada, ni por su objeto ni por sus efectos, a una operación como la del procedimiento principal, consistente en la transmisión de bienes inmuebles como consecuencia de la fusión de dos operadores económicos.

- 40 Por otra parte, el hecho de que la normativa nacional no imponga tasa alguna o no prevea una tasa a un tipo reducido para determinadas operaciones, como las sucesiones, no implica necesariamente que la tasa aplicable a la operación controvertida en el procedimiento principal sea contraria al artículo 12, apartado 2, de la Directiva.
- 41 Sólo puede llegarse a esta conclusión efectuando una apreciación global de los derechos o de las tasas aplicables a las operaciones que, por su objeto y sus efectos, sean similares a la operación controvertida en el procedimiento principal, esto es, la transmisión de bienes inmuebles de una cooperativa a otra como consecuencia de su fusión.
- 42 Esta apreciación debe realizarse teniendo en cuenta las circunstancias de hecho del procedimiento principal y requiere interpretar el Derecho nacional.
- 43 A este respecto procede recordar que, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 234 CE, que está basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, la interpretación del Derecho nacional y toda apreciación de los hechos del asunto son competencia del juez nacional (véanse, entre otras, las sentencias de 17 de junio de 1999, *Piaggio*, C-295/97, Rec. p. I-3735, apartado 29; de 5 de octubre de 1999, *Lirussi y Bizzaro*, C-175/98 y C-177/98, Rec. p. I-6881, apartado 37, y de 15 de mayo de 2003, *RAR*, C-282/00, Rec. p. I-4741, apartado 46).
- 44 Por consiguiente, incumbe al tribunal nacional comprobar si la tasa controvertida en el procedimiento principal es superior a la aplicable a las operaciones similares en el Estado miembro de la liquidación.

... ○ ...

